



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, v právní věci žalobce: **Ing. Karel Kuna, insolvenční správce dlužníka ANIDOR, s.r.o., v konkurzu**, IČ: 27473261, se sídlem Velké Hamry 393, 562 041 Ústí nad Orlicí, zastoupeného zmocněncem Ing. M. S., nar. ..., trvale bytem R. 99, R., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného č.j. 24974/13/5000-14306-711377 ze dne 24.10.2013, č.j. 24975/13/5000-14306-711377 ze dne 24.10.2013, č.j. 26252/13/5000-14306-711377 ze dne 24.10.2013, č.j. 26251/13/5000-14306-711377 ze dne 24.10.2013,

t a k t o :

**I. Žaloba s e z a m í t á.**

**II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**O d ů v o d n ě n í :**

*Vymezení věci:*

Rozhodnutím žalovaného č.j. 24974/13/5000-14306-711377, ze dne 24.10.2013 bylo odvoláním žalobce napadené rozhodnutí Finančního úřadu ve Svitavách (dále jen „správce daně“), č.j. 18599/07/263912/4178, ze dne 28.5.2007 - platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce srpen 2005 - změněno ve výrokové

části tak, že DPH za zdaňovací období měsíce srpna roku 2005 bylo stanoveno v nižší výši 313.953,- Kč (původně 474.983,-Kč), v ostatním zůstal výrok rozhodnutí beze změny.

Rozhodnutím žalovaného **č.j. 24975/13/5000-14306-711377, ze dne 24.10.2013** bylo odvoláním žalobce napadené rozhodnutí správce daně č.j. 18938/07/263912/4178, ze dne 28.5.2007 - platební výměr na DPH za zdaňovací období měsíce září 2005 - změněno v části týkající se bankovního spojení z důvodu organizační změny vyplývající ze zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o Finanční správě ČR“), v ostatním zůstal výrok rozhodnutí beze změny.

Rozhodnutím žalovaného **č.j. 26252/13/5000-14306-711377, ze dne 24.10.2013** bylo odvoláním žalobce napadené rozhodnutí správce daně č.j. 84913/11/263912606158, ze dne 2.6.2011 - platební výměr na předpis penále za zdaňovací období měsíce srpna 2005 - změněno tak, že předpis penále za prodlení úhrady daňových povinností - DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2005 byl stanoven ve výši 162.873,- Kč (původně 255.240,-Kč), v ostatním zůstal výrok rozhodnutí beze změny.

Rozhodnutím žalovaného **č.j. 26251/13/5000-14306-711377, ze dne 24.10.2013** bylo odvoláním žalobce napadené rozhodnutí správce daně č.j. 81502/11/263912606158 ze dne 24.5.2011 - platební výměr na předpis penále za zdaňovací období měsíce září 2005 - změněno v části týkající se bankovního spojení z důvodu organizační změny vyplývající ze zákona o Finanční správě ČR, v ostatním zůstal výrok rozhodnutí beze změny.

Žalobce napadl uvedená čtyři rozhodnutí žalovaného žalobou podanou podle části třetí, hlavy II., dílu 1 (§ 65 a násl.) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), přičemž žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.). Žalobce uplatnil následující žalobní body.

#### *Žalobní body:*

Žalobce považuje uvedená rozhodnutí žalovaného za nezákonná, neboť jimi byla potvrzena nezákonná rozhodnutí správce daně, oba orgány daňové soustavy přitom dle žalobce vycházely z neúplných a nesprávných podkladů, učinily nesprávná zjištění a nevypořádaly se s námitkami žalobce, čímž byl žalobce zkrácen na svých právech. V konkrétní rovině žalobce uvádí:

1)

Při stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek dle ustanovení § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a následně rovněž podle § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), je dle žalobce nutno respektovat princip proporcionality. Žalobce odkázal na rozhodovací praxi soudů, podle které je správce daně povinen dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, čemuž odpovídá možnost zdanit jen tu část finančního zisku daňového subjektu, která bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů (k tomu nález Ústavního soudu ČR, sp. zn. IV. ÚS 48/05, ze dne 6.12.2006; rozsudek Nejvyššího správního soudu /dále též „NSS“/ ve věci sp. zn. 7 Afs 62/2009, ze dne 28.8.2009; rozsudky správních soudů jsou dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Žalobce dále tvrdil povinnost správce daně obstarat si pomůcky, na základě nichž bude dostatečně spolehlivě stanovena daň i bez

součinnosti daňového subjektu a z toho vyplývající povinnost správce daně přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Žalobce má za to, že správce daně v dané věci nepřihlédl k odpočtu daně na vstupu, což je v rozporu s ustanovením § 98 odst. 2 daňového řádu (dříve § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Žalovaný sice výhrady žalobce částečně akceptoval, když přihlédl k některým daňovým dokladům za přijatá zdanitelná plnění v číselné řadě R88 a R90 až R100, které byly správci daně v době jeho rozhodování známy, jednalo se však jen o část daňových dokladů za přijatá zdanitelná plnění vztahující se k měsíci srpnu 2005. Žalobce má za to, že správci daně byly předloženy včas všechny daňové doklady, a to daňové doklady za přijatá zdanitelná plnění za celý měsíc srpen 2005 a i za měsíc září 2005. O uvedeném dle něj svědčí např. rozhodnutí správce daně č.j. 18639/07/263912/4178 ze dne 3.4.2007, kde sám správce daně výslovně přiznal, že společnost ANIDOR s.r.o. již dne 12.1.2006 podala odvolání proti platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období červenec 2005 a spolu s ním přijaté daňové doklady označené R1 - R 100 za období červen - září 2005. Také Finanční ředitelství v Hradci Králové pak např. ve svém rozhodnutí č.j. 3673/08-1300-603479 ze dne 21.4.2008 potvrdilo, že dne 12.1.2006 byly správci daně předloženy přijaté daňové doklady označené R1 - R 100 za období červen - září 2005. Nicméně žalobce je toho názoru, že i pokud by tyto doklady nebyly správci daně předloženy, bylo povinností správce daně si je obstarat. Žalobce zdůraznil, že v předmětných zdaňovacích obdobích nejen uskutečňoval zdanitelná plnění, ale také přijímal zdanitelná plnění, přičemž nárok na odpočet daně nemohl uplatnit, protože po zamezení vstupu správcem konkursní podstaty do areálu, ve kterém podnikal, neměl přístup ke svému účetnictví a ani k potřebným dokladům k řádnému uplatnění svého nároku.

Žalobce odkázal na nález Ústavního soudu ČR, sp. zn. II. ÚS 703/06, ze dne 21.4.2009, dle kterého je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce.

Žalobce tvrdí, že, jak vyplývá z rozhodnutí odvolacího orgánu, žalovanému v písemnostech ze dne 10.6.2013, zaslal doklady za veškerá přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění. Žalovaný ale postupoval nesprávně, když si z těchto obstaraných podkladů za relevantní pomůcky zvolil jen část dokladů a zbytek zcela pominul.

Dále žalobce napadá zjevnou rozdílnost mezi výsledkem stanovení DPH za měsíce červen a červenec 2005, kdy DPH bylo stanoveno dokazováním, oproti DPH za měsíce srpen a září 2005, kdy DPH bylo stanoveno pomocí pomůcek. Při stanovení DPH za měsíc srpen 2005 byly dle žalobce nedůvodně vzaty v potaz pouze některé doklady za přijatá zdanitelná plnění, u DPH za měsíc září 2005 nebyly vzaty v potaz žádné doklady za přijatá zdanitelná plnění.

2)

Správce daně dne 12.4.2007 seznámil žalobce se skutečnostmi, které ho vedly ke stanovení daňové povinnosti s tím, že daň má být stanovena bez zohlednění jakýchkoli dokladů k přijatým zdanitelným plněním. Žalobce přitom tvrdí, že pokud by byl řádně seznámen se skutečnostmi, které jsou rozhodné pro správné stanovení daně podle pomůcek, žalobce by obratem veškeré doklady správci daně poskytl. Žalobce má za to, že byl správcem

daně seznámen s použitými pomůckami a jimi stanovenou daňovou povinností nesprávně, tedy v uvedeném měl zjednat nápravu odvolací finanční orgán, k tomu však nedošlo, čímž dle žalobce bylo porušeno jeho právo garantované mu v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům.

3)

Žalobce tvrdí, že jestliže dospěl žalovaný k tomu, že v některých částech mají být původní rozhodnutí změněna a v některých částech mají být původní rozhodnutí potvrzena, pak měl podle § 116 odst. 3 daňového řádu, věc vrátit správci daně k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení, neboť je toho názoru, že přicházel postup podle § 113 odst. 1 daňového řádu, kdy měl o podaných odvoláních rozhodnout sám správce daně.

Žalobce má za to, že uvedené vady se vztahují ke všem žalobou napadeným rozhodnutím (rozhodnutí o DPH za měsíc srpen 2005, rozhodnutí o DPH za měsíc září 2005, rozhodnutí o penále za DPH za měsíc srpen 2005, rozhodnutí o penále za měsíc září 2005), proto navrhl, aby krajský soud zrušil všechna čtyři žalobou napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

#### *Vyjádření žalovaného k žalobě:*

K tvrzení žalobce uvedeným pod bodem 1), totiž že jako okolnosti, z nichž vyplynuly v dané věci vyměření DPH výhody pro žalobce jako daňový subjekt, byly nesprávně zohledněny toliko daňové doklady číselné řady R1 až R100, žalovaný uplatnil následující argumentaci.

Žalobce nepodal za předmětná zdaňovací období daňová přiznání k DPH, ani nereagoval na výzvy správce daně, ten byl proto oprávněn a povinen stanovit daň podle pomůcek podle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce se tak vyloučil z možnosti stanovit daň dokazováním (viz rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2010, č.j. 8 Afs 9/2010-99, rovněž č.j. 1 Afs 62/2004-68). Žalovaný je přesvědčen, že postupoval při stanovení daňové povinnosti v souladu s právními názory vyslovenými v rozsudcích, jež předcházely vydání žalobou napadených rozhodnutí, když jako pomůcku pro stanovení daně použil daňové doklady vydané žalobcem, které měl k dispozici již správce daně v době vydání platebních výměrů (č.j. 18599/07/263912/4178 a č.j. 18938/07/263912/4178), a to díky vytýkácímu řízení za zdaňovací období měsíce červen a červenec roku 2005. Správce daně v době vydání platebních výměrů disponoval doklady označenými číselnou řadou R88, R90 až R100 (ty byly správci daně předloženy v rámci odvolání proti platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období měsíce červenec 2005 jako kopie dokladu označené R1 až R100, jež zachycovaly i zdaňovací období měsíce června 2005 a částečně i zdaňovací období měsíce srpna 2005, přičemž tato číselná řada nebyla kompletní). Žalovaný dále popřel, že by doklady číselné řady R1-R100 zachycovaly zdaňovací období září 2005, částečně se vztahovaly pouze k měsíci srpnu 2005. Žalovaný k tomu doplnil, že podle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 6. 2012, č.j. 31 Af 66/2011-57 je na str. 7 uvedeno: „*Žalobkyně při jednání soudu upozornila, že již v protokole o jednání ze dne 12. 1. 2006 v souvislosti s daňovým řízením vedeným ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a červenec 2005 je zaznamenáno, že správci daně předložila přijaté daňové doklady označené jako R1 až R100 za období červen až září 2005 [...].*“ Po prostudování správního spisu však

žalovaný zjistil, že tento neobsahuje žádný protokol ze dne 12. 1. 2006. K tomuto datu se však váže toliko písemnost žalobce nazvaná „*Odvolání proti platebnímu výměru*, “ o tom již uvedeno shora.

Žalovaný zdůraznil, že na základě výzvy č.j. 13677/13/5000-14303-711377 vydané v odvolacím řízení k předložení přesně identifikovaných daňových dokladů, změnil platební výměr správce daně č.j. 18599/07/263912/4178 a snížil žalobci daňovou povinnost o částku 161.030,-Kč. Avšak doklady, které měl k dispozici již správce daně v době rozhodování, měly vazbu jen na zdaňovací období měsíce srpna 2005, přičemž mu z daňového spisu nebyly známy žádné další doklady, ze kterých by žalobci plynula nějaká výhoda pro zdaňovací období měsíce září 2005, odvolání žalobce ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období tak žalovaný nemohl vyhovět. Žalovaný zdůraznil, že tak přihlédl k dokladům uplatněným v jiném řízení, avšak které byly správcí daně v době vydání předmětných platebních výměrů známy, tedy přihlédl k okolnostem, z nichž vyplynuly výhody pro žalobce, aniž by žalobce tyto v řízení o DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2005 uplatnil. Naproti tomu k dokladům označeným jako R101-R153, jež předložil žalobce žalovanému na základě výzvy č.j. 13677/13/5000-14303-711377, žalovaný nepřihlížel, neboť tyto doklady správce daně v době stanovení daně na základě pomůcek neměl ve sféře svého vlivu. Vzhledem k tomu, že odvolací řízení je cestou k odstranění vad prvostupňového řízení, nelze do něj přenášet nalézací řízení, byť žalobce předložil doklady, z nichž by mohla vyplynout pro něj výhoda v podobě daně na vstupu. Konstatuje-li žalobce, že daňové doklady nezohledněné žalovaným (tj. R101-R153) měl správce daně k dispozici, odkazuje žalovaný na protokoly o ústním jednání č.j. 29933/07/07/263912/4178 ze dne 12. 4. 2007 a č.j. 36878/07/263912/4178 ze dne 24. 5. 2007, a dále i na úřední záznam ze dne 28. 5. 2007, z nichž vyplývá, že žalobce byl řádně seznámen se skutečnostmi, pro které správce daně přistoupil ke stanovení daňové povinnosti u DPH za zdaňovací období srpen a září 2005 podle pomůcek. Žalobce přitom až v rámci soudního řízení ve věci vedené u krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. 31 Af 66/2011 předložil fotokopie dokladů označené R1 až R153. Dlužno podotknout, že při ústním jednání ze dne 28. 6. 2007, týkající se doplnění odvolání proti předmětným platebním výměrům, žalobce sice předložil správcí daně předmětné doklady, avšak, jak vyplývá z protokolu č.j. 47253/07/263912/4178, ty správce daně fakticky neobdržel, neboť je žalobce tzv. „nedal z ruky“.

K žalobnímu bodu 2) žalovaný uvedl, že žalovaný neprováděl dokazování ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, nýbrž zohledňoval v rámci pomůcek daňové doklady předložené správcí daně a výhody z nich plynoucí. Vzhledem k tomu, že žalobou napadenými rozhodnutími došlo ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce srpen 2005 ke snížení daňové povinnosti žalobce, má žalovaný za to, že nebyl povinen seznamovat žalobce s touto skutečností před vydáním uvedených rozhodnutí. Obdobná situace nastala i u rozhodnutí vztahujících se ke zdaňovacímu období září 2005, neboť nedošlo ke změně v neprospěch žalobce.

K žalobnímu bodu 3) uplatnil žalovaný následující argumentaci. Žalovaný se domnívá, že nebyly zcela splněny podmínky pro postup podle § 113 odst. 1 daňového řádu, proto nepřistoupil k možnosti dané mu § 116 odst. 3 daňového řádu, tj. nevrátil věc správcí daně, aby tento sám v rámci autoremedury odvolání žalobce vyhověl.

Pro úplnost pak žalovaný odkázal na § 2 odst. 5 daňového řádu, na jehož základě změnil rozhodnutí o předpisu penále za zdaňovací období měsíce srpen 2005.

*Podstatné okolnosti ve věci:*

V dané věci jde o posouzení zákonnosti vyměření daňové povinnosti DPH a předpisu úhrady penále na DPH za zdaňovací období měsíce srpen a září roku 2005. Podstatné je, že žalobce nepodal v zákonem stanovené lhůtě přiznání k DPH za uvedená zdaňovací období roku 2005 a neučinil tak ani následně po té, co k tomu byl správcem daně podle ust. § 40 zákona o správě daní a poplatků, výzvami ze dne 9. 11. 2005 (č.j. 69347/05/263912/718 a č.j. 69349/05/263912/4178) vyzván, když mu byla stanovena náhradní lhůta 15 dnů. Správce daně měl v souvislosti s vedenými daňovými řízeními ve věci žalobce na DPH za zdaňovací období měsíce červen a červenec roku 2005 k dispozici veškeré daňové doklady za uskutečněná daňová plnění žalobcem, která se vztahovala ke zdaňovacím obdobím měsíce srpen a září 2005 a některé daňové doklady na přijatá zdanitelná plnění v měsíci srpnu 2005 (žalobce v písemném odvolání proti platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období měsíce červenec 2005 totiž předložil správci daně kopie dokladů označené jako R1 až R100, jež zachycovaly částečně i zdaňovací období měsíce srpna 2005, avšak nejednalo se o kompletní číselnou řadu). Při ústním jednání dne 12. 4. 2007 byl žalobce seznámen se skutečnostmi, jež vedly správce daně k vyměření DPH za předmětná zdaňovací období podle pomůcek, včetně výše DPH a byla mu poskytnuta lhůta na přípravu k dalšímu jednání (protokol o ústním jednání č.j. 29933/07/263912/4178). Dne 26. 4. 2007 podal žalobce vyjádření, to však nepodložil žádnými důkazními prostředky a opětovně požádal o náhradní termín k vyjádření se v dané věci, což mu bylo umožněno (protokol o ústním jednání č.j. 36878/07/263912/4178). Žalobce se k dalšímu ústnímu jednání dne 24. 5. 2007 bez omluvy nedostavil (úřední záznam ze dne 28. 5. 2007). Správce daně vydal dne 28. 5. 2007 platební výměry na DPH za zdaňovací období měsíce srpen 2005 ve výši 474.983,- Kč a za zdaňovací období měsíce září 2005 ve výši 64.477,-Kč (platební výměry č.j. 18599/07/263912/4178 a č.j. 18938/07/263912/4178). Správce daně tak stanovil daňovou povinnost žalobce na DPH za zdaňovací období měsíce srpen a září roku 2005 podle pomůcek podle ust. § 44 a § 46 zákona o správě daní a poplatků.

Uvedené platební výměry napadl žalobce dne 12. 6. 2007 odvoláním, které doplnil dne 28. 6. 2007 v rámci ústního jednání. Žalobce při tomto jednání předložil správci daně přiznání k DPH za uvedená zdaňovací období včetně písemnosti nazvané „*Podklady k dani z přidané hodnoty (srpen)*“ a „*Podklady k dani z přidané hodnoty (září)*“. Správce daně jednání uzavřel s tím, že žalobce se nepodáním daňových přiznání k DPH zbavil možnosti prokázat základ daně i samotnou daň (protokol o ústním jednání č.j. 47253/07/263912/4178). Rozhodnutím č.j. 3675/08-1300-603479 ze dne 25. 4. 2008 odvolací orgán (tehdejší Finanční ředitelství v Hradci Králové) zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry správce daně. Krajský soud v Hradci Králové k žalobě žalobce posledně uvedené rozhodnutí rozsudkem ze dne 22. 10. 2009, č.j. 31 Ca 125/2008-53 zrušil a věc vrátil odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Kasační stížnost odvolacího orgánu v této věci byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 20. 10. 2010, č.j. 8 Afs 9/2010-99. Odvolací daňový orgán byl rozsudkem uvedeného krajského soudu zavázán, aby se při stanovení daně podle pomůcek zabýval okolnostmi, z nichž plynou výhody pro žalobce jako pro daňový subjekt v souladu s ust. § 46 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce byl vyzván k uplatnění okolností svědčících v jeho prospěch (protokol o ústním jednání ze dne 30. 11. 2010). Dne 20. 4. 2011 vydal odvolací

orgán rozhodnutí o odvolání č.j. 2493/11-1300-603479, kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadená rozhodnutí správce daně. Následně byly vydány platební výměry na daňové penále za zdaňovací období měsíce srpen a září 2005, jimiž bylo žalobci předepsáno penále za prodlení úhrady daňových povinností vztahujících se k DPH (platební výměry na penále ze dne 24. 5. 2011 č.j. 81502/11/263912606158 a ze dne 2. 6. 2011 č.j. 84913/11/263912606158). Dalším rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 6. 2012, č.j. 31 Af 66/2011-57 bylo k žalobě žalobce rozhodnutí odvolacího orgánu č.j. 2493/11-1300-603479 zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení s tím, že u žalobce „*existovaly položky v podobě daně na vstupu, které bylo nutno zohlednit při výběru pomůcek pro kvalifikovaný a spolehlivý odhad jeho daňové povinnosti, neboť i podle pomůcek musí být daň stanovena dostatečně spolehlivě, a žalovaný se jimi proto zabývat měl.*“ Žalobce totiž v rámci soudního řízení předložil dne 19. 6. 2012 doklady označené číselnou řadou R1 až R153). Kasační stížnost odvolacího orgánu v této věci byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 13. 12. 2012, č.j. 7 Afs 69/2012-33. Odvolací finanční ředitelství poté vyzvalo žalobce k předložení daňových dokladů označených R52, R55, R57, R58, R59, R73, R88, R90 až R95, R97 až R100 v číselné řadě R1 až R100 v rámci odvolacího řízení (výzva č.j. 13677/13/5000-14303-711377 ze dne 17. 5. 2013). Žalobce zaslal odvolacímu orgánu opětovně daňová priznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpen a září roku 2005 spolu s kopiemi dokladů za veškerá přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, včetně dokladů, které neměl správce daně v době vydání platebních výměrů k dispozici (odpovědi na výzvu - zaevidované Odvolacím finančním ředitelstvím dne 10. 6. 2013 pod č.j. 16018/13 a č.j. 16017/13). Odvolací finanční ředitelství vázané právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem a Krajským soudem v Hradci Králové (rozsudek ze dne 13. 12. 2012 č.j. 7 Afs 69/2012-33 a rozsudek ze dne 26. 6. 2012 č.j. 31 Af 66/2011-57), vydalo touto žalobou napadená rozhodnutí dne 24. 10. 2013 č.j. 24974/13/5000-14306-711377, č.j. 24975/13/5000-14306-711377, č.j. 26252/13/5000-14306-711377 a č.j. 26251/13/5000-14306-711377.

*Posouzení věci krajským soudem:*

Krajský soud přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů a podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.), přičemž žalovaný byl vázán právním názorem Krajského soudu v Hradci Králové (rozsudek ze dne 26. 6. 2012 č.j. 31 Af 66/2011-57) ohledně nutnosti zabývat se tím, zda byly řádně zohledněny okolnosti, z nichž pro žalobce jako daňový subjekt při stanovení daně podle pomůcek vyplývají výhody. Ve věci bylo krajským soudem rozhodnuto po jejím veřejném projednání.

V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále rovněž „NSS“) ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 4). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu

(§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady *ne bis in idem*, aplikace zásady „*non-refoulement*“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací-srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. *ex officio*, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesně právní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoúčelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej *argumentum a simili* aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Na tomto místě považuje krajský soud dále za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Van de Hurk v.*

Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. k tomuto odstavci rozsudek NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 a dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: „...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru

*Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

Krajský soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

Podstatou soudního přezkumu zákonnosti žalovaných rozhodnutí bylo zodpovězení otázky, zda v dané věci, když zjevně byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, k čemuž se nicméně krajský soud ještě níže vyjádří, byly pomůcky zvoleny správně a zda byly dostatečným způsobem zohledněny okolnosti, z nichž pro žalobce jako daňový subjekt vyplývají výhody při stanovení daně, zejména, zda byl žalovaný povinen takové okolnosti zohlednit i v případě, že nebyly řádně uplatněny před správcem daně, nýbrž později. Krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho rozhodnutích napadených žalobou a svoji právní argumentaci shrnuje následovně.

Povinnost žalobce jako plátce DPH podat daňové přiznání k DPH vyplývá z ustanovení § 108 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). V době rozhodování správce daně o daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období měsíce srpna a září 2005 platilo ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků: *Nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.*

Podle § 44 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, dále platilo: *Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.*

Žalovaný o odvolání žalobce rozhodoval podle právní úpravy zakotvené v daňovém řádu, a to v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu.

Obdobné ustanovení k § 44 zákona o správě daní a poplatků, je přitom zakotveno v § 145 daňového řádu:

*(1) Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.*

*(2) Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

Rovněž podle § 98 odst. 2 daňového řádu, platí: *Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*

*Podle § 114 odst. 4 daňového řádu, pak pro rozsah činnosti odvolacího daňového orgánu platí: Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.*

V dané věci je z daňového spisu nepochybné, žalobce to ani nespороval, že byly splněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek podle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a to z důvodu pasivity žalobce spočívající v tom, že ani v náhradní lhůtě stanovené mu správcem daně nepodal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce srpen a září 2005. Tedy předmětem sporu není to, zda byla správně zvolena metoda pro stanovení DPH (stanovení daně dokazováním nebo stanovení daně pomocí pomůcek, případně sjednání daně), nýbrž to, zda správce daně a následně žalovaný postupovaly v souladu se zákonem při stanovení daně podle pomůcek, tedy zda při stanovení daně řádně zohlednily veškeré okolnosti, z nichž měly žalobci jako daňovému subjektu vyplynout výhody (§ 44 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, § 98 odst. 2 daňového řádu). Žalovanými rozhodnutími, která se vztahují k zdaňovacímu období srpna 2005 (snižující výši vyměřené DPH a výši předepsané úhrady penále na DPH), přitom žalovaný zohlednil daňové doklady z číselné řady R1 až R100, které však nebyly úplné a které byly správci daně známy v souvislosti s řízením na vyměření DPH za zdaňovací období červen a červenec 2005. Tedy žalovaný tímto postupem reagoval na právní názor Krajského soudu v Hradci Králové, jímž byl zavázán k zohlednění výhod plynoucích pro žalobce při stanovení DPH pomocí pomůcek. Žalovaný přitom postupoval tak, že zohlednil pouze ty skutečnosti (daňové doklady), které byly správci daně známy již v době vydání platebního výměru, byť tuto povědomost o nich nabyl v souvislosti s řízením ve věci žalobce vztahujícím se k odlišnému zdaňovacímu období a byť žalobce sám přímo tyto daňové doklady v řízení o DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2005 neuplatnil. Takový postup považuje krajský soud za zákonný a plně zohledňující výhody na straně žalobce jako daňového subjektu. Jestliže totiž žalovaný zohlednil doklady, které byly správci daně v době vydání platebního výměru známy z úřední činnosti, pak naplnil dikci ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, podle kterého k výhodám plynoucím pro daňový subjekt přihlédne, aniž by tyto sám uplatnil. Na skutečnosti, že obsahem daňového spisu

v rozhodné době byly toliko daňové doklady prokazující výhody žalobce ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce srpna 2005, nemůže ničeho změnit název podání ze dne 12.1.2006 (daňové doklady označené R1 - R 100 za období červen - září 2005), zvolený žalobcem (následně převzatý Finančním ředitelstvím v Hradci Králové do rozhodnutí č.j. 3673/08-1300-603479 ze dne 21.4.2008), neboť obsahem daňového spisu nebyla dispozice správce daně s doklady za přijatá zdanitelná plnění vztahujícími se k měsíci září 2005 prokázána, a to ani v řízení před krajským soudem.

Rozsah odvolací činnosti žalovaného je vymezen v § 114 odst. 4 daňového řádu, z něž vyplývá omezení při přezkoumání stanovení daně podle pomůcek na přezkum dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. Jak žalovaný správně zdůraznil, v případě žalobce se přitom jednalo o stanovení daně pomocí pomůcek v důsledku jeho pasivity ve vztahu k podání daňového přiznání, tedy ve vztahu k povinnosti tvrzení (§ 44 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, § 145 odst. 2 daňového řádu). Tedy správce daně neměl k dispozici ani tvrzení daňového subjektu, z něhož by při úvaze o případných výhodách pro žalobce mohl vycházet, jak tomu je při stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu, v důsledku nesplnění povinnosti při dokazování daňovým subjektem, kdy má správce daně k dispozici alespoň tvrzení daňového subjektu ve formě daňového přiznání. I přesto je však jistě třeba zohlednit ustanovení § 44 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (nově § 98 odst. 2 daňového řádu), které normuje zohlednění výhod plynoucích pro daňový subjekt, ovšem pouze ve vztahu k okolnostem daným před správcem daně v době jeho rozhodování. Naproti tomu žalovaný dle názoru krajského soudu nebyl povinen, ale ani oprávněn přihlídnout k těm daňovým dokladům prokazujícím přijatá zdanitelná plnění, byť by z nich plynuly výhody pro žalobce jako daňový subjekt, které žalobce před správcem daně v době před vydáním platebního výměru neuplatnil a tomuto nebyly takové skutečnosti (daňové doklady) v takové rozhodné době známy. To vyplývá právě z koncepce dvojinstančnosti daňového řízení, kdy, jak žalovaný správně uvedl, nelze do odvolacího daňového řízení přenášet řízení nalézací, nelze v něm ani měnit metodu stanovení daně, k čemuž by třeba i dodatečné předkládání podkladů mohlo směřovat, nýbrž odvolací daňové řízení je určeno k dílčím korekcím vad již provedeného nalézacího řízení, tedy zásadně podle skutkového stavu v době rozhodování správce daně. K tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS č.j. 8 Afs 15/2007-75 ze dne 14. 4. 2009 (bod 51): „*Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně I. stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.2.2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, zveřejněn pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Je tak vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt, který před správcem daně I. stupně zůstal nečinným s tím, že s důkazy vyčká řízení odvolacího (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.2.2006, č. j. 2 Afs 111/2005 -74, zveřejněn pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně I. stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení.*“ Obdobně byl vysloven právní názor v rozsudku NSS č.j. 2 Afs 1/2010-171 ze dne 29. 4. 2010, v němž je konstatováno: „*V žádném případě ovšem možnost doplnění dokazování v odvolacím řízení a možnost změny platebního (dodatečného platebního) výměru odvolacím orgánem neznamena, že se do odvolacího řízení přesouvá nalézací část řízení; vždy se bude jednat jen o doplnění dokazování nebo odstranění vad prvostupňového řízení. Je tak vyloučeno, aby daňový subjekt vyčkával s návrhy důkazu až na odvolací fázi daňového řízení. Již před správcem daně I. stupně je povinen plnit svou povinnost vyplývající z § 31 odst. 9 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt prokazuje*

*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.“*

Jestliže je odvolací řízení určeno k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně, nelze za takové vady z logiky věci považovat nezohlednění daňových dokladů, o nichž správce daně neměl povědomost proto, že mu je žalobce jako daňový subjekt nepředložil, a to ani v souvisejícím řízení. Posledně uvedené přitom platí o předložení dokladů v číselné řadě R101 až R153, když při ústním jednání ze dne 28. 6. 2007 týkajícím se doplnění odvolání proti předmětným platebním výměrům žalobce sice informoval správce daně o předmětných dokladech, avšak, jak vyplývá z protokolu č.j. 47253/07/263912/4178, tyto správci daně fakticky nepředal, což žalobce nespornuje. Jestliže však správce daně daňovými doklady nemohl disponovat, pak k nim ani nemohl řádně přihlédnout. Nadto jak žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poznamenal, se již jednalo o ústní jednání za účelem doplnění odvolání, tedy daňové řízení se již nacházelo ve fázi po vydání platebních výměrů. Žalobci se přitom nepodařilo prokázat, že správce daně v době vydání platebních výměrů disponoval takovými daňovými doklady, které měl zohlednit ve smyslu z nich plynoucích výhod za zdaňovací období měsíce září 2005, neboť v té době disponoval toliko daňovými doklady, které prokazovaly zdanitelná přijatá plnění žalobce ve vztahu k měsíci srpnu, nikoliv září, jak již uvedeno shora v popisné části podstatných okolností ve věci. Dále žalobce při jednání soudu tvrdil předložení sporovaných dokladů (číselná řada R101-R153), když v daňovém spise byly dohledány předávací protokoly z 20. 4. 2010. Ty ovšem s ohledem na jejich datum po vydání platebních výměrů neprokazují dispozici správce daně s předmětnými daňovými doklady v době vydání platebních výměrů. Další zdanitelná přijatá plnění žalobce nebyla prokázána ani písemností doručenou správci daně dne 7.9.2006, na níž žalobce při jednání krajského soudu odkazoval, neboť uzavřené smlouvy s dodavateli žalobce nejsou důkazem o tom, že k plnění v konkrétním rozsahu skutečně došlo. To, že je třeba zohlednění výhod plynoucích pro daňový subjekt posuzovat dle stavu v době rozhodování správce daně, vyplývá rovněž *mutatis mutandis* z rozsudku NSS ze dne 2. 2. 2006, č.j. 2 Afs 111/2005-74, v němž bylo vysloveno, že: „*Splnění zákonných povinností daňového subjektu, a sice zda nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), zkoumá odvolací orgán k okamžiku rozhodnutí správce daně prvního stupně.*“

Tedy pokud jde o stěžejní žalobní námitku pod bodem 1), totiž že žalovaný řádně nezohlednil výhody plynoucí pro žalobce jako daňový subjekt, čímž porušil zásadu proporcionality daňového řízení, pak krajský soud uzavírá, že tato žalobní námitka není důvodná. Naopak žalovaný svými rozhodnutími vztahujícími se k zdaňovacímu období měsíce srpna 2005 výhody plynoucí pro žalobce, které byly známy správci daně v době jeho rozhodování, zohlednil snížením vyměřené DPH a snížením předpisu úhrady příslušného penále, přičemž k zohlednění jiných výhod plynoucích z daňových dokladů předložených po vydání platebního výměru na DPH již nebyl s ohledem na koncepci daňového řízení oprávněn. To, že se liší daňová povinnost na DPH stanovená na zdaňovací období měsíce června a července 2005 od daňové povinnosti na DPH na zdaňovací období měsíce srpna a září 2005, je zcela logickým důsledkem použití odlišných metod při stanovení daně. Správce daně přitom jako pomůcky pro stanovení daně použil daňové doklady za uskutečněná zdanitelná plnění žalobce, přičemž na základě jemu známých daňových dokladů o přijatých zdanitelných plněních zohlednil výhody z těchto dokladů pro žalobce vyplývající. Metoda stanovení daně podle pomůcek je přitom kvalifikovaným odhadem, tedy cíleným přiblížením

realitě, nikoliv zcela přesným stanovením daně, jak je tomu za použití metody dokazování (viz např. rozsudky NSS ze dne 27.7.2006, č. j. 2 Afs 207/2005 -55, ze dne 23.6.2005, č.j.7 Afs 104/2004- 54, ze dne 23.7.2009, č.j. 5 Afs 72/2008-71, ze dne 27.7.2007, č.j. 5Afs 129/2006- 142, ze dne 22.2.2012, č.j. 8 Afs 63/2011 -74).

Dále žalobce namítal, že podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, měl být opětovně žalovaným v odvolacím řízení řádně seznámen a vyzván k vyjádření se k podkladům rozhodnutí. Podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, platí: *Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že taková povinnost se vztahuje toliko na případ, kdy odvolací finanční orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele, což zjevně nebyla procesní situace žalobce, neboť tomu byla daňová povinnost na DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2005 a na ní se vážící povinnost úhrady penále snížena a daňová povinnost na DPH za zdaňovací období měsíce září 2005 a na ní se vážící povinnost úhrady penále byla ponechána beze změny.

Tedy ani žalobní námitka uplatněná pod žalobním bodem 2) nebyla důvodná.

Žalobce dále namítal, že žalovaný měl rozhodnutí správce daně podle § 116 odst. 3 daňového řádu, zrušit a uložit mu, aby za využití právního institutu autoremedury podle § 113 odst. 1 daňového řádu, rozhodl správce daně sám. V § 116 odst. 3 daňového řádu, se stanoví: *„Zjistí-li odvolací orgán, že jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1, může vrátit věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán, jinak o odvolání rozhodne sám.“*

Ustanovení § 116 odst. 3 daňového řádu dává odvolacímu daňovému orgánu takové oprávnění, není to však zákonem stanovená povinnost, přičemž v dané věci nebyly splněny podmínky autoremedury, tedy vyhovění odvolání zcela ve vztahu k napadeným rozhodnutím správce daně. V obecné rovině pak krajský soud doplňuje, že rozhodnutí odvolacího daňového orgánu namísto případného vyhovující rozhodnutí správce daně za použití autoremedury nemůže daňový subjekt zkrátit na jeho veřejných subjektivních právech, jestliže by se nejednalo o příznivější výsledek daňového řízení.

Tedy ani žalobní námitka uplatněná pod žalobním bodem 3) nebyla důvodná.

Pokud jde o žalované rozhodnutí, jímž byla snížena předepsaná úhrada penále (zdaňovací období srpen 2005) a dále o žalované rozhodnutí *de facto* potvrzena předepsaná úhrada penále (zdaňovací období září 2005), odkazuje krajský soud ve shodě s žalovaným na ustanovení § 2 odst. 5 daňového řádu, podle kterého platí: *Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.* Proto žalovaný v souladu se zákonem v závislosti na rozhodnutí o DPH za příslušné zdaňovací období snížil předpis úhrady penále za zdaňovací

období měsíce srpna 2005, zatímco ohledně zdaňovacího období měsíce září 2005 ponechal předpis úhrady penále beze změny.

Krajský soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že žalobní námitky nejsou důvodné a žalobu pro její nedůvodnost podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

*Náklady řízení:*

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

**P o u č e n í :**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Pardubicích dne 20. července 2016

**JUDr. Jan Dvořák v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Kateřina Vrabcová