



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a Mgr. Karla Kosteckého v právní věci žalobce **SC, s.r.o.**, se sídlem XX, zastoupeného Jiřím Pokorným, daňovým poradcem se sídlem Heliova 270/15, 460 01 Liberec, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 0 Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 9. 2012, č. j. 9621/12-1200-505957 a č. j. 9605/12-1200-505957,

t a k t o :

- I. Žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 9. 2012, č. j. 9621/12-1200-505957 a č. j. 9605/12-1200-505957, se z a m í t a j í.**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalobci s e z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem v r a c í k rukám jeho zástupce Jiřího Pokorného, daňového poradce se sídlem Heliova 270/15, 460 01 Liberec, soudní poplatek ve výši 3 000 Kč ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Žaloby

Usnesením ze dne 3. 7. 2013, č. j. 59Af 27/2012-62, soud spojil ke společnému projednání a rozhodnutí žaloby podané žalobcem v zákonné lhůtě dne 13. 11. 2012 proti rozhodnutím žalovaného ve věci doměření daně z příjmů právnických osob podle pomůcek. Protože s účinností od 1. 1. 2013 v souvislosti se zákonem č. 456/2011Sb., o finanční správě České republiky, přešla působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, jednal soud od zmíněného okamžiku s posledně

označeným státním orgánem finanční správy jako se žalovaným, v souladu s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Žalobce se domáhal zrušení shora označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, kterými byla shodně zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu v České Lípě (dále také jen „správce daně“) ze dne 1. 2. 2012, č. j. 10036/12/172912506523 a č. j. 10595/12/172912506523. Těmito rozhodnutími o odvolání správce daně rozhodl podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, že se mění:

1) dodatečný platební výměr ze dne 3. 12. 2010, č. j. 110475/10/172912506523, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 se z částky 563 760 Kč mění na částku 499 680 Kč;

2) dodatečný platební výměr ze dne 3. 12. 2010, č. j. 112829/10/172912506523, tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 se z částky 415 800 Kč mění na částku 328 440 Kč; těmito rozhodnutími správce daně nově stanovil základ daně a penále a zároveň vyslovil, že ve zbytku se odvolání zamítá.

Žalobce nejprve namítal věcnou nepříslušnost správce daně k vydání rozhodnutí o odvolání ze dne 1. 2. 2012, protože změna dodatečného platebního výměru, která spočívá ve vyměření daně podle pomůcek, nemůže být kvalifikována ani jako částečné vyhovění odvolání, správce daně nemohl postupovat podle § 113 daňového řádu a nemohl o odvolání rozhodovat sám. Pokud tak učinil, vykonával státní moc v rozporu s čl. 2 Ústavy tak, jak mu zákon neumožňuje. Žalovaný pak nesprávně označil postup správce daně za výraz procesní ekonomie. Podle žalobce se postup správce daně podle § 113 daňového řádu a odvolacího orgánu podle § 116 daňového řádu výrazně odlišuje. Úkony dle § 113 odst. 2 daňového řádu nemůže být výměna nevhodně zvolených pomůcek za nové, neboť výměna použitých pomůcek nemůže žádným způsobem přispět k posouzeným údajům uvedených v odvolání, správce daně nemohl odstraňovat vady řízení. Žalovaný se s touto námitkou nevypořádal.

Žalobce zpochybňoval splnění podmínek pro vyměření daně podle pomůcek, neboť správce daně neprokázal, že daňovou povinnost lze za pomoci pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě v souladu s § 98 odst. 4 daňového řádu. Nebylo zřejmé, zda subjekt zabývající se zajišťováním správy a údržby nemovitostí je ve vztahu k žalobci srovnatelným, obdobné nejasnosti panují i ve vztahu k subjektu, který měl poskytovat ubytovací a restaurační služby. Není jasné, proč měl žalobce dosahovat srovnatelných výsledků jako oba daňové subjekty dohromady, ačkoliv z povahy jejich činnosti je zřejmé, že ve chvíli, kdy by žalobce uskutečňoval plnění typická pro první subjekt, nemohl by uskutečňovat plnění, kterých obvykle dosahuje subjekt druhý. Použitá pomůcka tak byla v rozporu s pravidly logického vyvozování, nevychází z racionálního základu. Daň nemohla být dostatečně spolehlivá a měla být sjednána. Žalobce v tomto směru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 29/2006-108.

Dále žalobce uplatnil námitku rozporu použité pomůcky s formální logikou. Při daňové kontrole byl předložen dostatek dokumentů, ze kterých bylo zřejmé, že se žalobce nezabýval žádnou správou a údržbou nemovitostí, tedy činností prvního srovnatelného subjektu. Provozoval jediné penzion XX a není možné, aby prostory současně někomu pronajímal, přitom aby v nich vykonával další podnikatelskou činnost. Zápis v obchodním

rejstříku ani v tzv. registru ekonomických činností není důkazem o tom, že činnost je skutečně vykonávána, v registru ekonomických subjektů nemusí být údaje platné. Pokud podle správce daně žalobce dosahoval příjmů z nájmu nemovitého majetku či jeho správy, nemohl současně prostřednictvím stejného majetku dosahovat příjmů z ubytovacích a restauračních služeb. Právní úvaha správce daně je tak v rozporu s pravidly logického vyvozování v důsledku čehož se použitá pomůcka nejen realitě neblíží, naopak se s ní mýlí. Nepodložený je pak závěr správce daně o provozování správcovských služeb. Není možné tvrdit, byť podle pomůcek, že žalobce dosahoval příjmů z užívání nemovitého majetku, aniž byl takový majetek vymezen. Žalovaný se opět s výhradou nevypořádal.

Žalobce dále správci daně vytýkal, že nepřihlédl k okolnostem, z nichž pro něj vyplývají výhody podle § 98 odst. 2 daňového řádu. Touto výhodou mělo být, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích prováděl rekonstrukci zařízení, jejíž hodnota přesáhla 6 000 000 Kč a je nepochybné, že v čase rekonstrukce nemohly být poskytovány služby penzionu v plném provozu, provoz musel být významně omezen. Rekonstrukci však správce daně při konstrukci pomůcky nezohlednil. Žalovaný se pak nesprávně s námitkou vypořádal tak, že jí odmítl, omezil se na to, že omezení provozu žalobce neprokázal. Podle žalobce ovšem správce daně v případě stanovení daně za použití pomůcek nedokazuje, ale má přihlížet ke všem skutečnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt a nikoliv jen k těm, které žalobce prokáže. Další výhody podle žalobce plynou ze srovnání subjektu druhého, který poskytoval ubytování. Žalobce disponoval 35 lůžky, zatímco srovnatelný subjekt disponoval kapacitou 200 lůžek. Podle žalobce byl nesprávný postup, kdy správce daně pro tvorbu pomůcky použil jen přepočítací poměr 17,5 %, měl spíše vycházet z počtu pokojů, než lůžek. Žalobce disponoval pouze 5 pokoji (2 dvoulůžkové a 3 apartmány), je zřejmé, že kapacita apartmánů s průměrným počtem lůžek více než 10 je obtížně využitelná ve srovnání s ubytováním hotelového typu. Dále je nutno vzít v úvahu, že srovnatelný subjekt mohl ubytování nabízet například cestovním kancelářím poskytujícím autobusové zájezdy, žalobce tuto možnost s ohledem na počet lůžek vůbec neměl. Tyto skutečnosti znamenají výhodu pro žalobce, k níž mělo být přihlédnuto, a to z důvodu odlišné velikosti a naprosto jiné cílové klientely.

Žalobce namítal, že použitá pomůcka byla do značné míry utajována. Žalobce netušil, jaký subjekt byl vybrán jako údajně srovnatelný. Bez znalosti skutečností, jaká konkrétní zařízení srovnatelné subjekty provozují a jakých tak dosahují výnosů, nebylo možné dostatečně kvalifikovaně posoudit přiměřenost nově použitých pomůcek. Žalobce se tak nemohl dostatečně bránit doměření daně tímto způsobem. Ze sdělených skutečností plyne, že správce daně zřejmě vycházel z údajů subjektů, které dosahuje výnosu z pronájmu většího množství nemovitého majetku, ačkoliv je zřejmé, že žalobce takovým majetkem nedisponuje. Žalobce dále neprovozoval srovnatelné zařízení, tedy hotel s restaurací s denním provozem, měl ubytovací kapacitu jen 35 lůžek. Žalobce se bránil proti tomu, že správce daně nesrovnal provoz penzionu s provozem jiných penzionů, ale vybral subjekty, jejichž činnost srovnatelná není a žalovaný se s těmito výhradami nevypořádal.

Závěrem pak žalobce vznesl výhrady vůči některým skutečnostem uvedeným v rozhodnutí správce daně o odvolání. Nesouhlasil s tvrzením správce daně, že neuvedl okolnosti, které by umožnily stanovit daňovou povinnost ve správné výši. Správce daně nesprávně podmiňoval snahu o získání srovnatelných pomůcek splněním podmínek ze strany

žalobce. Žalobce poukázal na to, že jednatel společnosti mohl správci daně těžko poskytnout informace týkající se ekonomických aktivit žalobce v roce 2007 a 2008, když jednatelem se stal až v roce 2009 a byl odkázán na údaje vyplývající z předložených listinných důkazních prostředků. Správce daně vycházel z toho, že žalobce vykonával dva předměty činnosti, a to správu svěřené nemovitosti a restaurační a ubytovací činnost. Žalobce zopakoval, že tato úvaha je nesrozumitelná a nelogická. Správce daně si měl zjistit, na základě jaké smlouvy žalobce předmětný penzion využíval, a to od vlastníka nemovitosti, který je mu znám. Není správný závěr, že současně využíval penzion k dosahování výnosů z restaurační a ubytovací činnosti a zároveň k dosahování výnosů ze správy svěřené nemovitosti. Zopakoval nezákonnost postupu správce daně podle § 113 daňového řádu. Předmětnou pravomocí k výměně pomůcek nedisponuje v tomto případě ani žalovaný jako odvolací orgán. Žalobce dále správci daně vytýkal, že v rozhodnutí měl označit část důvodů odvolání, které uznal jako oprávněné, to však rozhodnutí o odvolání správce daně neobsahuje. Ačkoliv správce daně použitou pomůcku v rozporu se zákonnými pravomocemi svévolně vyměnil, neuznal jako oprávněnou žádnou z námitek uvedených v odvolání, proto odvolání nevyhověl ani částečně a měl odvolání postoupit žalovanému. Ani žalovaný pak nebyl schopen konkretizovat, které žalobcově námitky správce daně byť částečně vyhověl. Nelze žalobci vytýkat, že rozporoval stanovení daně podle pomůcek a srovnatelnost subjektů, bylo na správci daně, aby obstál při prověření spolehlivosti použité pomůcky a objasnil, jakými úvahami byl veden k závěru, že použitá pomůcka bude dostatečně spolehlivá. Správce daně však vychází z úvahy, že žalobce jen provozoval penzion, a je logické, že žalobce brojí proti evidentním logickým nesrovnalostem ve správní úvaze správce daně, která se týká konstrukce použité pomůcky. Žalobce svá tvrzení o nepřiměřenosti daňové povinnosti nemusel dokládat odpovídajícími důkazy, neboť nepřiměřenost vyplývá z použití pomůcky v rozporu s formální logikou. Údaje o činnosti subjektů Českého statistického úřadu jsou přebírány z jiných registrů a evidencí, ani tento subjekt u žalobce neeviduje žádné údaje o výkonu činnosti správa a údržba nemovitostí, ale údaj o nájmu vlastních a pronajatých nemovitostí. Oprávnění k výkonu živnosti správa a údržba nemovitostí žalobce nemá a nikdy neměl. Není tedy důvodný závěr, že dosahoval výnosů ze správy a údržby nemovitostí, když takovým závěrům nesvědčí žádná skutečnost. Jestliže někde žalobce v odvolacích námitkách použil slovo klient, přesto se s nimi správce daně měl zabývat, neměl je přejít tím, že se mu subjektivně jeví jako nesrozumitelné. Žalobce se dále vyjadřoval k tomu, že správce daně u druhého subjektu nevzal v úvahu veškeré jím vynaložené náklady, vyloučil odpisy majetku. Pokud žalobce nedosahoval výnosů prostřednictvím vlastního odpisovaného majetku, musel si majetek pronajmout a náklady na pronájem majetku nebudou logicky nižší, než by byly náklady na odpisy vlastního majetku. Z této skutečnosti vyplývá pro daňový subjekt výhoda, k níž správce daně nepřihlédl a žalovaný se s touto námitkou fakticky nevypořádal, když jen zopakoval, že správce daně přihlédl ke skutečnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.

Žalobce uzavřel tím, že použité pomůcky nebyly dostatečně spolehlivé, nezohlednily podstatné známé skutečnosti týkající se specifík podnikání žalobce a srovnatelné subjekty se podstatně od žalobce odlišovaly. Bylo logicky nemožné, aby žalobce dosahoval obou typů příjmů současně, jak to tvrdí správce daně a žalovaný. Proto byly naplněny podmínky pro to, aby byla daň ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu sjednána. Žalobce navrhoval, aby stanovení daně podle pomůcek bylo zrušeno a daň byla sjednána a z uvedených důvodů

se domáhal zrušení jak rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí správce daně, a požadoval náhradu nákladů řízení.

II. Vyjádření žalovaného

V písemných vyjádřeních k žalobám žalovaný uvedl shodné okolnosti jako v odůvodnění svých rozhodnutí s poukazem na to, že v žalobě byly uplatněny shodné výhrady jako v odvolání proti rozhodnutím o odvolání správce daně. Žalovaný navrhoval zamítnutí žalob jako nedůvodných.

III. Zjištění ze správního spisu

U žalobce byla dne 22. 3. 2010 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2007 a 2008. Protože žalobce předložil pouze část účetnictví za rok 2008, na další výzvy k předložení potřebných dokladů nereagoval, jeho jednatel se nevyjádřil k rozsahu činnosti žalobce, počtu zaměstnanců a provozoven, účetnictví nebylo získáno ani od externí účetní společnosti, dospěl správce daně k závěru, že žalobce nesplnil svoje základní povinnosti při daňové kontrole, není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, a proto daňovou kontrolu v režimu dokazování ukončil s upozorněním, že daň bude stanovena podle pomůcek.

Konstrukce výpočtu daňové povinnosti podle pomůcek byla zahrnuta do úředního záznamu ze dne 5. 11. 2010, č. j. 107361/10172931500552, s jehož obsahem byl žalobce seznámen při ústním jednání dne 15. 11. 2010. Plyne z něj, že správce daně z přílohy k účetní závěrce zjistil, že žalobce provozoval rezidenci XX v XX k zajišťování společenských, kulturních a sportovních akcí, nebyl vlastníkem, jednalo se o rezidenci poskytující nadstandardní služby včetně ubytování v 5 pokojích s cenami od 2 000 Kč do 6 000 Kč na noc, objekt byl využíván i filmaři. Ačkoli měl jako předmět činnosti v roce 2008 žalobce zapsán nákup a prodej zboží, z účetního deníku správce daně zjistil, že materiál ani zboží žalobce nenakupoval. V úředním záznamu jsou uvedeny tři společnosti podnikající v Praze s předmětem činnosti realitní činnost, velkoobchod, správa a údržba nemovitostí, zprostředkování služeb, pronájem nemovitostí a nebytových prostor s poskytováním jiných než základních služeb. Správce daně zjistil, jaké měly tyto subjekty měly výnosy, přičemž s ohledem na nadstandardní služby s vysokými provozními náklady vybral společnost, kde poměr ostatních provozních nákladů včetně osobních činí 83,05 % a místo podnikání se nejvíce přibližuje lokalitě podnikání žalobce. S ohledem na výkony a náklady tohoto subjektu, kdy do výnosu správce daně nezahrnul tržby z prodeje dlouhodobého majetku, který žalobce neuváděl, stanovil základ daně a daňovou povinnost žalobce za rok 2007 ve výši 563 760 Kč a za rok 2008 415 800 Kč. Jako výhoda ve smyslu § 46 odst. 3 ZSDP bylo správcem daně hodnoceno, že byl vybrán srovnatelný daňový subjekt s vyváženým procentuální poměrem zahrnutých nákladů k dosaženým výnosům. Jiné výhody vztahující se k roku 2007 nebyly správcem daně známy a žalobce je v řízení neuplatnil. Při výpočtu daňové povinnosti za rok 2008 pak správce daně jako výhodu zohlednil částku 104 250 Kč jako maximálně možnou jako odečet daru, který žalobce dne 31. 7. 2008 poskytnul obci Řitka u Prahy, jiné výhody již nezjistil.

S odkazem na závěry uvedené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 9. 2010 a v úředním záznamu ze dne 5. 11. 2010 vydal správce daně dne 3. 12. 2010 dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, kterými 1) za zdaňovací období roku 2007 zrušil daňovou ztrátu v částce 1 184 223 Kč a doměřil daň ve výši 563 760 Kč a penále v celkové výši 171 963 Kč; 2) za zdaňovací období roku 2008 zrušil daňovou ztrátu v částce 1 379 139 Kč a doměřil daň ve výši 415 800 Kč a penále v celkové výši 152 116 Kč.

Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce shodně odvolal, namítal, že daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním. Správce daně neprokázal, že intenzita porušení povinností žalobce byla tak zásadní, že daň nebylo možno stanovit dokazováním, správce daně si měl obstarat vydání účetnictví od účetní společnosti, zároveň se žalobce domníval, že nebylo vysvětleno, proč je použitá pomůcka dostatečně spolehlivá. Podle žalobce správce daně postupoval v rozporu s § 46 odst. 3 ZSDP, když pravděpodobně nepřihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž pro žalobce vyplývají výhody. Později s ohledem na to, že žalobce zjistil identitu subjektu, který byl správcem daně vybrán jako srovnatelný, namítal, že tato společnost se rovněž zabývá prováděním staveb, naopak žalobce provozoval objekt k zajišťování společenských, kulturních a sportovních akcí, tedy činnosti subjektů nebyly srovnatelné, daň proto nemohla být stanovena dostatečně spolehlivě. Žalobce navrhoval zrušení dodatečných platebních výměrů.

Správce daně zareagoval tak, že prostřednictvím dožádání nechal provést místní šetření u srovnatelného subjektu, jehož údaje o výnosech a nákladech byly použity jako pomůcka pro stanovení daňové povinnosti žalobce, a rovněž si prostřednictvím dožádaného správce daně nechal zjistit údaje o výnosech a nákladech dalšího srovnatelného subjektu, který provozoval ubytovací zařízení a restauraci.

V úředním záznamu ze dne 22. 11. 2011, č. j. 160062/11/172934500552, jež se vztahuje ke zdaňovacímu období 2007, správce daně uvedl, že dle obchodního rejstříku byla činností žalobce obchodní činnost, zprostředkovatelská činnost, výroba a obchod a služby, z přílohy k účetní závěrce bylo zjištěno, že žalobce spravoval a zároveň provozoval penzion rezidenci v XX s kapacitou 35 lůžek, součástí objektu byla zahrada, bazén, garáže, krb, tenisový kurt a objekt sloužil pro komerční účely k zajišťování sportovních, společenských, kulturních akcí. Z přijatých faktur správce daně zjistil, že byla prováděna i údržba areálu. Správce daně tak dovodil, že žalobce s penzionem nakládal jako správce, spravoval jej a nabízel k dalšímu komerčnímu využití, případně v něm poskytoval služby vztahující se k různým akcím, což vyplynulo z nabídek na internetu. Správce daně v případě srovnatelného subjektu s předmětem činnosti zajišťování správy a údržby nemovitostí a pronájmu movitých věcí konstatoval, že je srovnatelným pouze v předmětu činnosti zajišťování správy a údržby nemovitostí a s ohledem na to, že také pronajímal movité věci, což žalobce nečinil, bylo z jeho výnosu vzato jen 72 % celkových výnosů a odpovídající procento nákladů a byly vyloučeny výnosy a náklady vztahující se z 28 % k pronájmu movitých věcí a dílčí základ daně pro předmět činnosti zajišťování správy nemovitostí. Dále vzal další srovnatelný subjekt provozující restaurační a ubytovací činnosti v exkluzivním zařízení, a to společnost provozující hotel v XX, při konstrukci pomůcek zohlednil, že žalobce měl jen 17,5 % kapacity srovnatelného subjektu, takto stanovil dílčí základ daně pro předmět činnosti provozování penzionu. Dále správce daně vyloučil u tohoto srovnatelného subjektu odpisy hmotného majetku zaúčtované na účtu 551 ve výši 501 000

Kč, protože žalobce žádný odepisovaný majetek nevlastnil a pokud prováděl v rámci správy nemovitosti stavební úpravy, jednalo se o technické zhodnocení, neboť o tom účtoval na účtu 042 – investice, tedy jako o daňově neúčinných nákladech, protože však nebyl vlastníkem objektu a nepředložil souhlas vlastníka stavebních úprav a následného odepisování provedeného technického zhodnocení, nebyla část nákladů zohledněna. Jako výhoda dle § 98 odst. 2 daňového řádu nemohla být zohledněna ztráta z minulých let.

V úředním záznamu ze dne 22. 11. 2011, č. j. 160064/11/172934500552, jež se týkal zdaňovacího období roku 2008, uvedl správce daně shodné skutečnosti k předmětu činnosti žalobce. V případě srovnatelného subjektu s předmětem činnosti zajišťování správy a údržby nemovitostí a pronájmu movitých věcí shodně z jeho výnosu vzal tentokrát jen 78 % celkových výnosů a odpovídající procento nákladů a vyloučil výnosy a náklady vztahující se z 22 % k pronájmu movitých věcí a takto stanovil dílčí základ daně pro předmět činnosti zajišťování správy nemovitostí. Shodně jako v předchozím případě postupoval při stanovení dílčího základu daně ve vztahu k předmětu činnosti poskytování ubytování, s přepočítacím koeficientem ve výši tentokrát tedy 15 % zohledňujícím kapacitu ubytování. Správce daně vyloučil u tohoto srovnatelného subjektu některé výnosy, především ostatní, nesouvisející s hlavní činností srovnatelného subjektu; z nákladů potom vyloučil náklady na opravu na účtu 511 a odpisy hmotného majetku zaúčtované na účtu 551, protože žalobce žádný odepisovaný majetek nevlastnil a pokud prováděl v rámci správy nemovitosti stavební úpravy, jednalo se o technické zhodnocení, protože však nebyl vlastníkem objektu a nepředložil souhlas vlastníka stavebních úprav a následného odepisování provedeného technického zhodnocení, nebyla část nákladů zohledněna. Jako výhoda dle § 98 odst. 2 daňového řádu byla odečtena částka nyní ve výši 82 350 Kč jako maximálně možná jako dar poskytnutý obci.

S oběma úředními záznamy byl žalobce seznámen při ústním jednání dne 14. 12. 2011, kdy byl seznámen se stanoviskem správce daně k odvolacím námitkám a způsobu stanovení daňové povinnosti za rok 2007 a 2008 dle pomůcek po nové konstrukci pomůcek.

Z úředních záznamů pak vychází obě rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 1. 2. 2012, kterými byly změněny dodatečné platební výměry tak, že doměřená daň za rok 2007 byla z částky 563 760 Kč snížena na částku 499 680 Kč a za rok 2008 z částky 415 800 Kč na částku 328 440 Kč, a odpovídajícím způsobem byly změněny základy daně a také daňové penále, ve zbytku byla odvolání žalobce zamítnuta. V odůvodnění obou rozhodnutí o odvolání správce daně uvedl, že setrval na závěru, že žalobce nepředložil účetnictví ani jiné evidence a doklady prokazující jeho tvrzení v daňovém přiznání, porušení povinností bylo takové intenzity, že nebylo možno stanovit daň dokazováním. Správce daně proto jako pomůcky použil výsledky, kterých dosáhl jiný daňový subjekt, zabývající se stejnou činností. Správce daně se vyjádřil k nemožnosti zohlednit daňovou ztrátu z předchozích let. Uvedl, že kontaktoval společnost vedoucí účetnictví žalobci, ta však nebyla schopna poskytnout žádné účetní doklady. Jako výhoda § 46 odst. 3 ZSDP byl vybrán srovnatelný subjekt, který měl nejvyšší procentuální poměr zahrnutých nákladů dosaženým příjmům. Správce daně zdůraznil, že by mohl akceptovat vyjádření žalobce o nesrovnatelnosti se subjektem, avšak pouze za podmínky spolupráce žalobce, který by svoje úvahy podpořil například sdělením o své skutečné ekonomické činnosti, podpořené relevantními důkazy. Správce daně vzal v úvahu námitku, kterou žalobce směřoval do toho, že srovnatelný subjekt má také stavební činnost, bylo ale zjištěno, že se jedná o správu nemovitostí, což je ve shodě

se zjištěním správce daně o ekonomické činnosti daňového subjektu. Přes nedostatek součinnosti žalobce provedl správce daně šetření u řady ekonomických subjektů a odstranil sporné body výpočtu daňové povinnosti. Správce daně vycházel z toho, že žalobce vykonával dva předměty činnosti, a to správu svěřené nemovitosti a restaurační a ubytovací činnost. Oba druhy činností má správce zdokumentovány z webových stránek penzionu a tiskových zpráv na internetu. Správce daně odkázal na ústní jednání ze dne 14. 12. 2011, kdy byl daňový subjekt seznámen s hodnocením zjištěných skutečností, uvedených v úředních záznamech o konstrukci pomůcek ze dne 15. 11. 2011, a znovu podrobně rozvedl pro obě zdaňovací období konstrukci výpočtu základu daně a daňové povinnosti za vyžití pomůcek na základě stanovení dílčích daňových základů ve vztahu k dvěma činnostem žalobce, a to správě a údržbě nemovitostí a provozování penzionu. Správce daně uzavřel s tím, že v důsledku tohoto stanovení daňového základu došlo k úpravě daňové povinnosti, která je za zdaňovací období roku 2007 o 64 080 Kč nižší a za zdaňovací období roku 2008 nižší o 87 360 Kč.

Oběma napadenými rozhodnutími žalovaný odvolání, v nichž žalobce uplatnil shodné námítky jak v žalobách, zamítnul a rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 1. 2. 2012 potvrdil. Žalovaný ověřil, že za účetní období roku 2007 žalobce předložil pouze 1 list výpisu účetního deníku, další účetnictví předloženo nebylo, za rok 2008 byla předložena jen neparná část účetnictví (rozvaha, výkaz zisků a ztrát, obrátová předvaha, 3 přijaté faktury, bankovní výpisy a účetní deník), jako změnu žalobce uváděl změnu majitele a jednatele, jiné důkazní materiály předloženy nebyly. Žalovaný nejdříve konstatoval, že správce daně přihlédl k části námitek, které žalobce v odvoláních vznesl, přitom se nejednalo o nepatrnou část, jak namítá žalobce. Námítky byly prověřeny v souladu s § 113 odst. 2 daňového řádu, kdy správce daně doplnil řízení o nezbytné úkony a při této činnosti zjistil i nové okolnosti. Žalobce měl dostatečný časový prostor se s podklady seznámit a vyjádřit se k nim. Správce daně odstranil nesrovnalosti výpočtu daňové povinnosti a rozhodnutí řádně odůvodnil a v souladu s § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve zbytku odvolání zamítnul. Daňová povinnost byla v důsledku tohoto postupu snížena za rok 2007 o 12 %, za rok 2008 o 21%. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně o tom, že nebylo možné daňovou povinnost za obě zdaňovací období pro porušení důkazních povinností žalobce v řízení stanovit dokazováním. Správce daně postupoval tak, že vyhledal společnost provozující obdobnou činnost jako žalobce v obdobných podmínkách s předmětem činnosti obstarávání správy budov a pronájem nemovitostí a nebytových prostor, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, pronájem a půjčování movitých věcí, převzal výnosy a náklady od srovnatelného subjektu, přihlédl přitom, že provoz rezidence vyžadoval vyšší náklady. Správce daně pak ze tří doložených faktur dovodil, že byla prováděna i údržba areálu XX. Daňový subjekt nenakládal s majetkem jako vlastník, ale jako správce, přičemž areál spravoval a nabízel k využití, případně v něm poskytoval služby, vztahující se k různým akcím. Správce daně pak vyloučil na základě výsledků dožádání z celkových výnosů část výnosů srovnatelného subjektu dosahovaných z pronájmu movitých věcí, neboť takovou činnost žalobce neprovozoval. Dále správce daně zjistil srovnatelné subjekty provozující restaurační a ubytovací činnost v exkluzivním zařízení, přičemž respektoval, že žalobce měl odlišnou kapacitu lůžek, a proto použil poměr 17,5 %, resp. 15 % z výnosů a nákladů subjektu, který byl vybrán jako srovnatelný. Z úředních záznamů pak vyplynulo, že jako výhoda pro žalobce bylo hodnoceno, že srovnatelným subjektem je ten, který má nejvyšší procentuální poměr zahrnutých nákladů k dosaženým výnosům. Ke zdaňovacímu období roku 2007 žalovaný

uvedl, že skutečnost, že žalobce prováděl stavební úpravy v rozsahu technického zhodnocení, nemohla mít vliv na daňově účinné náklady a správce daně nemohl tyto náklady zohlednit. Nebylo prokázáno, že by daňový subjekt realizoval rekonstrukci, která by bránila v plném využití ekonomické činnosti, toto omezení nemohlo být zohledněno jako výhoda dle § 46 odst. 3 ZSDP, resp. § 98 odst. 2 daňového řádu, neboť toto omezení zůstalo pouze v rámci tvrzení daňového subjektu. Jako výhodu při stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 je nutno vnímat, že k správce daně zohlednil omezení provozu penzionu, neboť jako srovnatelný vybral subjekt, jehož zařízení bylo z důvodu rekonstrukce až od poloviny dubna 2008. Z charakteru výdajů na stavební opravy žalovaný dovodil, že stavební práce na objektu byly omezené, žalobce neinzeroval omezení provozu a objekt byl v roce 2007 a 2008 užíván. Podle žalovaného v obou případech správce daně při stanovení daňové povinnosti nepřekročil logický rámec svých úvah a dodržel při svém rozhodování ustanovení zákona tak, že konstrukce pomůcky nepopírá realitu podnikání daňového subjektu. Žalovaný přitom nezjistil, že by vypočtené údaje byly založeny na početních chybách či zjevně nesprávných údajích a nelogických vazbách. Dodatečně stanovená daň podle pomůcek byla stanovena spolehlivě a přiměřeně, a to i s ohledem na předmět činnosti daňového subjektu, který správce daně zjistil, když se snažil v maximální možné míře eliminovat riziko stanovení daně v nesprávné výši, což dokládá jeho postup po odvolání, kdy na základě námitek žalobce byla upravena původně stanovená daňová povinnost. Žalovaný neshledal ani nepřiměřenost použitých pomůcek, proto nebylo možné vyhovět požadavku žalobce na sjednání daně. K námitkám nesrovnatelnosti subjektu ve vztahu k výši výnosů z pronájmu nemovitého majetku žalovaný uvedl, že v této části bylo žalobci částečně vyhověno a část výnosů a nákladů dosažených srovnatelným subjektem vyloučena. Žalovaný pak zmínil povinnosti statutárních orgánů ohledně vedení účetnictví. Podle žalovaného výsledek doplněného řízení a částečné vyhovění odvolání a snížení doměřené daňové povinnosti dokazuje dodržení pravidel logického postupu. Racionální a logická byla úvaha, kterou došlo k vyloučení druhu činnosti, kterou daňový subjekt nevykonával, a v důsledku toho k redukci dosažených výnosů a nákladů odpovídajících kapacitě penzionu v Řitce. Údaje z registru Českého statistického úřadu nebyly vzaty výhradně, ale jako podpůrné a v kombinaci s dosavadními zjištěními. Žalovaný konstatoval, že bylo postupováno v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 ZSDP, resp. § 98 odst. 8 daňového řádu, neboť z předmětného úředního záznamu vyplývá, jaké doklady a písemnosti se staly pomůckou a k jakým výhodám bylo při stanovení daně přihlédnuto.

IV. Posouzení soudem

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., v rozsahu a mezích uplatněných žalobních námitek, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

K projednání věci soud nenařizoval ústní jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když oba účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas, resp. žalobce se ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

Soud předesílá, že již projednával obdobnou žalobu žalobce ve věci doměření DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2008, rovněž stanovenou podle pomůcek, a nenalezl důvody odchýlit se od závěrů obsažených v rozsudku ze dne 30. 7. 2013, č. j. 59Af 20/2013-36, když správce daně postupoval při konstrukci pomůcek obdobně.

V nyní projednávaném případě byly dodatečné platební výměry ze dne 3. 12. 2010 vydány ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), účinného do 31. 12. 2010, podle jehož ustanovení § 31 odst. 5 *nesplní-li daňový subjekt při dokazováním jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem s tím, že dle § 46 odst. 3 ZSDP přihlédne správce daně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny*. Byla-li stanovena daňová povinnost za použití pomůcek, byl odvolací orgán při přezkumu napadeného rozhodnutí správce daně omezen ustanovením § 50 odst. 5 ZSDP a zkoumal *pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu daně*, jímž bylo dle relevantní judikatury správních soudů třeba rozumět nejen zákonné dodržení podmínek § 31 odst. 5 a § 46 odst. 3 ZSDP, ale také přiměřenost pomůcek a v důsledku toho dostatečnou spolehlivost stanovení daně tímto způsobem. Obdobné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za užití pomůcek pak vymezil zákonodárce v ustanovení § 98 daňového řádu, podle něhož byli správce daně a žalovaný jako odvolací orgán v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu povinni postupovat s účinností od 1. 1. 2011. Rozsah přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek je v § 114 odst. 4 daňového řádu zakotven rovněž ve stejném rozsahu, tedy odvolací orgán v takovém případě zkoumá *pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek*. S ohledem na shodnou zákonnou úpravu stanovení daňové povinnosti podle pomůcek a vymezení rozsahu přezkumu takového způsobu stanovení daně odvolacím orgánem lze doktrinární a judikaturní závěry a výklad dotčených ustanovení ZSDP (§ 31 odst. 5, § 46 odst. 3 a § 50 odst. 5) aplikovat i na případy stanovení daňové povinnosti podle pomůcek dle daňového řádu.

Soud se nejprve musel vypořádat s možností správce daně částečně změnit dodatečné platební výměry a ve zbytku odvolání žalobce zamítnout formou autoremedurních rozhodnutí.

Podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, *rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne*. Odst. 2 předmětného ustanovení dává správci daně možnost řízení doplnit o nezbytné úkony, nemůže-li posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení. Se žalobcem lze souhlasit v tom směru, že oprávnění správce daně při postupu dle § 113 daňového řádu a jeho možnosti doplňovat řízení a napravovat svoje pochybení, která by vyšla v řízení najevo, nejsou koncipovány natolik široce jako možnosti odvolacího orgánu při přezkumu rozhodnutí správce daně dle § 115 odst. 1 daňového řádu, ale úkony správce daně v odvolacím řízení mohou být zaměřeny jen na posouzení údajů v odvolání. Obecně platí, že možnost částečné autoremedury není vyloučena ani v případě stanovení daně podle pomůcek. Rovněž postup odvolacího orgánu dle § 116 odst. 3 daňového řádu, podle něhož *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, platí obecně pro přezkum všech rozhodnutí v odvolacím řízení, což svědčí o možnosti autoremedurního rozhodnutí správce daně i v případě stanovení daně podle pomůcek.

Možnostem správce daně v rámci autoremedury a možným postupům odvolacího orgánu v případě, kdy je odvoláním napadeno stanovení daně za použití pomůcek, se podrobně věnoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, (všechny rozsudky dostupné na www.nssoud.cz), a není důvod, proč jeho závěry (s přihlédnutím ke znění dotčených ustanovení daňového řádu) nezohlednit. Nejvyšší správní soud se sice podrobně zabíral situací, kdy částečné vyhovění odvolacím námitkám proti stanovení daně podle pomůcek spočívá ve změně způsobu stanovení daně, tj. přechodu z pomůcek na dokazování, nicméně zcela jasně deklaroval, že odvolací námitky proti takovému způsobu stanovení daně jsou dle své povahy dvojího druhu, a to jednak námitky proti způsobu vyměření daně, jednak proti samotnému vyměření daně. Částečná autoremedura rozhodnutí o vyměření daně podle pomůcek tak může ze strany správce daně spočívat buď ve vyhovění námitkám ohledně způsobu stanovení daně a v důsledku toho stanovení daňové povinnosti dokazováním, nebo naopak jen ve vyhovění námitkám směřujícím proti pochybením správce daně při stanovení daně použitím pomůcek, při setrvání na tomto způsobu stanovení daně. Z takto pojímané autoremedury rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek vycházel Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, a navazujícím ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 29/2010-160, kdy byl řešen případ doměření daňové povinnosti za užití pomůcek a postup správce daně dle § 49 odst. 1 ZSDP spočíval nikoli v akceptaci odvolacích námitek proti způsobu stanovení daně, tj. podle pomůcek, ale právě v akceptaci námitek svou podstatou směřujících do kvality použitých pomůcek. Nelze tedy přisvědčit žalobci, že správce daně nebyl věcně příslušný k vydání rozhodnutí o odvolání jen proto, že nevyhověl námitkám směřujícím do způsobu stanovení daně a tento způsob doměření daňové povinnosti žalobce nezrušil, když žalobce brojil nejen proti samotnému způsobu stanovení daně, ale také proti přiměřenosti použitých pomůcek a tak i výši daňové povinnosti.

Soud připouští, že v případě stanovení daňové povinnosti podle pomůcek lze jen s obtížemi přesně definovat a oddělit „úspěšnou“ část odvolacích námitek směřujících do výpočtu daně podle pomůcek od té, které nebylo správcem daně odvolateli vyhověno. A to zvláště v případě jako je posuzovaný, kdy odvolací námitky žalobce proti nepřiměřenosti použitých pomůcek směřovaly obecně do srovnání předmětu činnosti daňového subjektu, jehož hospodářské výsledky a údaje z daňových přiznání byly užity jako pomůcky při stanovení daňové povinnosti žalobce, nikoli přímo konkrétně do výše doměřené daně podle pomůcek.

Podstatné však podle soudu je, že postupem dle § 113 ods. 1 písm. b) daňového řádu správce daně rozhodl v obou případech částečně ve prospěch žalobce. Z obou rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 1. 2. 2011 je patrné, v čem částečná změna doměření daně spočívala (tedy nikoli v akceptaci námitek, jimiž žalobce brojil proti stanovení daně podle pomůcek, ale typově toliko těch, kterými žalobce správci daně vytýkal, že při konstrukci pomůcek vybral daňový subjekt, který není srovnatelný, neboť vykonává také jiný typ činnosti než žalobce), správce daně v rozhodnutí podrobně rozvedl svoje stanovisko

o porušení zákonných povinností žalobce při dokazování a splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, a podrobně odůvodnil, jak zohlednil žalobcovy námitky směřující do toho, že vybraný srovnatelný subjekt dosahoval příjmů z činnosti, kterou žalobce nevykovoval (pronájem movitých věcí), v rozhodnutích je podrobně popsána konstrukce pomůcek, s níž byl žalobce před vydáním rozhodnutí seznámen dne 14. 12. 2011 při ústním projednání úředního záznamu ze dne 22. 11. 2011, č. j. 160062/11/172934500552 a č. j. 160064/11/172934500552. V rámci postupu dle § 113 daňového řádu pak správce daně nenapravoval procesní pochybení, k jejichž nápravě by byl oprávněn jen žalovaný jako odvolací orgán v souladu s § 114 odst. 3 ve spojení s § 115 odst. 1 daňového řádu, ale svou činnost zaměřil jen na posouzení důvodnosti odvolacích námitek, jimiž žalobce zpochybňoval přiměřenost použitých pomůcek ve vztahu k předmětu činnosti srovnatelného subjektu. Žalobce tak mohl v rámci odvolání proti rozhodnutím správce daně o částečné změně dodatečných platebních výměrů a zamítnutí odvolání ve zbytku uplatnit nejen odvolací námitky proti vlastnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek, ale také výhrady proti novému vyměření daňové povinnosti ve výši 499 680 Kč, resp. 328 440 Kč v důsledku revidované konstrukce pomůcek. To také žalobce učinil, jak o tom svědčí obsah jeho odvolání a zejména jejich doplnění ze dne 6. 3. 2012. Rozhodnutími správce daně o odvolání ze dne 1. 2. 2012 byla daňová povinnost žalobce za zdaňovací období roku 2007 i 2008 snížena, jeho odvoláním tedy bylo částečně vyhověno a žalobce tak dle přesvědčení soudu nebyl částečnou autoremedurou nijak na svých právech v odvolacím řízení zkrácen.

Jak již soud předeslal shora, při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek. Jednak může brojit proti správcem daně zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování; jednak může uplatnit výhrady proti kvalitě použitých pomůcek (tj. zda byly přiměřené), zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení.

V právě projednávané věci žalobce nebrojí proti závěrům správce daně a žalovaného o tom, že nesplnil svoje zákonné povinnosti při dokazování a z tohoto důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním, ale svoje námitky soustředí proti kvalitě použitých pomůcek a dovozuje, že mu správce daně nestanovil daňovou povinnost dostatečně spolehlivě. Byť žalobce uvádí žalobní námitky obsírněji, jejich podstata je shodná jako v žalobě směřující do doměření DPH podle pomůcek, a jak soud uvedl, nenachází důvody odchýlit se od jejich předchozího posouzení.

Možnostmi daňového subjektu napadat volbu pomůcek, které je správce daně oprávněn obstarat si i bez součinnosti s daňovým subjektem (dle § 31 odst. 5 ZSDP, resp. § 98 odst. 1 daňového řádu), a dostatečnou spolehlivostí stanovení daně podle pomůcek se podrobně zabývá judikatura Nejvyššího správního soudu. Jak judikoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126): „... *Odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. ...*“

Dále si zdejší soud si v tomto směru dovoluje ocitovat závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 30. 11. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103 (všechny dostupné na www.nssoud.cz), který danou problematiku výstižně shrnul, vycházejí přitom z předchozích závěrů rozšířeného senátu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156,:

„... Druhý okruh námitek, které lze uplatnit proti vyměření daně podle pomůcek, se dle shora citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu může týkat kvality použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní), zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení. Toto oprávnění je ovšem nutno posuzovat značně restriktivně, neboť je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek: k takovému vyměření daně přistoupí správce daně v případě, jestliže bylo osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti; pak ovšem nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek, resp. posléze z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Je třeba vycházet z toho, že správce daně má při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající jistotu a zákonem omezenou míru volné úvahy, a že obstarává pomůcky bez součinnosti s daňovým subjektem, jak je výslovně uvedeno v § 31 odst. 5 d. ř. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku z 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156: „jde o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 d. ř.)... Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“.

Co může posloužit jako pomůcka, stanovil § 31 odst. 6 d. ř. a blíže vyložil Nejvyšší správní soud. V rozsudku z 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005 - 126, vysvětlil, že „za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení“. Pozitivní vymezení pomůcek provedl soud např. v rozsudku z 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55, kde uvedl, že „pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“.

Z uvedeného vyplývá, že v rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt proto pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil.

„Dostatečná spolehlivost“ daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním).

Určit hranici „dostatečné spolehlivosti“ není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.

Jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, byl vytvořen judikatorní závěr (viz výše rozsudek devátého senátu), že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se touto problematikou podrobně zabýval ve shora citovaném rozsudku devátého senátu: dovodil, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje. Soud v citovaném rozsudku demonstroval své závěry na teoreticky zkonstruovaném příkladu: na něm vysvětlil, že daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Jako příklad použil soud „daňový subjekt provozující cestovní kancelář patřící vzhledem k počtu svých provozoven, zaměstnanců a odbavených klientů v minulých letech do kategorie menších: proti dani stanovené pomocí pomůcek mohl takový subjekt namítat nepřiměřenost pomůckami stanoveného daňového základu značně převyšujícího daňový základ několika největších cestovních kanceláří v republice, přičemž by k této námitce musel předložit důkazy např. o reálném maximálním možném počtu klientů, průměrných cenách služeb poskytovaných i nakupovaných atd. Svě tvrzení nesoustředí k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že ani v případě uspořádání nejvyššího možného počtu zájezdů a dalších služeb s maximálním výnosem a s předpokladem minimálních výdajů, nemohl být jeho daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně za použití pomůcek, a má proto pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti. ...“

V posuzované věci žalobce namítal, že správce daně měl použít jiný srovnatelný subjekt jako pomůcku, namítal, že nemohl současně uskutečňovat zdanitelná plnění jako oba správce daně vybrané srovnatelné subjekty současně, neboť jen provozoval penzion XX, proto podle něj nebyly pomůcky racionální a daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

Z právě uvedeného ovšem vyplývá, že žalobce se v obou žalobách (shodně v odvolacích daňových řízeních) omezil pouze na napadání správcem daně vybraných konkrétních pomůcek, ovšem nepředestřel žádné relevantní tvrzení, natož pak důkazy, jimiž by prokázal, že daňová povinnost (konkrétně základ daně a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008) mu nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. S poukazem na shora citované závěry Nejvyššího správního soudu je nutno uvést, že důkazní břemeno v tomto směru leží na daňovém subjektu, neboť je to on, kdo musí prokázat, že mu byla daňová povinnost podle pomůcek vyměřena v nepoměru s tím, jak by mu měla být, byť takovým náhradním způsobem, správně stanovena. Soud konstatuje, že žalobcovy námitky směřující do volby pomůcek by mohly být úspěšné, pokud by byl žalobce zároveň

v daňovém řízení aktivní, nabídl tvrzení a důkazy o tom, že konstrukce pomůcek a výběr srovnatelných subjektů se skutečně s realitou podnikání žalobce míjí a že způsob, kterým opravdu podnikal a v návaznosti na to dosahoval příjmů a vynakládal výdaje, nemůže vést ke stanovení základu daně, jak jej v obou zdaňovacích obdobích vypočetl na základě zvolených pomůcek správce daně.

Výběr srovnatelných subjektů a způsob výpočtu základu daně na základě jejich daňových povinností učiněný správcem daně odpovídal tomu, jaké znalosti o podnikání žalobce správce daně v průběhu daňového řízení získal. Je třeba zdůraznit, že správce daně stanovoval daň podle pomůcek „dostatečně spolehlivě“ v případě, kdy žalobce zůstal v daňovém řízení víceméně zcela pasivní a správce daně neměl k dispozici prakticky žádné prvotní daňové doklady (s výjimkou 3 přijatých faktur týkajících se roku 2008), a kromě poznatků, které získal vlastní vyhledávací činností, kdy zjišťoval, jaké služby žalobce inzeroval a jaký byl předmět jeho činnosti v roce 2007 a 2008 dle údajů v obchodním rejstříku a také registru ekonomických subjektů Českého statistického úřadu, neměl od žalobce k dispozici v podstatě ničeho dalšího. Namítá-li žalobce, že údaje v těchto dvou rejstřících nejsou důkazem o faktické činnosti žalobce, soud uvádí, že správci daně nezbylo než vycházet z poznatků, které také tímto způsobem k činnosti žalobce v průběhu daňového řízení zjistil a na základě kterých vybral srovnatelné subjekty. Žalobce totiž žádná tvrzení ani důkazy o rozsahu a konkrétní podobě svého podnikání v předmětných zdaňovacích obdobích nepřinesl, nedokázal správci daně přiblížit nejen rozsah svého majetku, činnosti, počtu zaměstnanců, ale ani ozřejmit způsob „provozování penzionu XX“ natolik, aby bylo možné postup správce daně při výběru srovnatelných subjektů a konstrukci pomůcek označit za zcela zjevně nesprávný a nelogický postup, který by byl zneužitím pravomoci správce daně stanovit daň pomůckami. Za stavu, kdy žalobce nepřináší žádné důkazy o způsobu, jakým vlastně rezidenci XX „provozoval“, jaký smluvní vztah měl s jejím vlastníkem, jaké služby v rezidenci poskytoval sám (prostřednictvím svých zaměstnanců či dalších daňových subjektů), jakým způsobem se podílel na správě a údržbě předmětné rezidence, jakým způsobem všechny prostory (ze zjištění správce daně vyplynulo, že se nejednalo jen o prostory sloužící k ubytování a restauraci) patřící k rezidenci konkrétně využíval, může jen stěží s úspěchem namítat, že nemohl podnikat způsobem, z něhož správce daně vycházel a vedl jej k výběru pomůcek.

Domáhal-li se žalobce toho, že jako pomůcka měl být vybrán provoz jiného penzionu, nežádal o nic jiného než o „nový pokus správce daně stanovit daň podle jiných pomůcek“ s nadějí, že tyto nové pomůcky by mohly vést k doměření DPH v nižší výši. Jak již soud konstatoval shora, žalobce tuto námitku směřující do výběru pomůcek uplatnil, aniž by ji v odvolacím řízení či v žalobě, spojil s tvrzením, že takový způsob stanovení daně by za všech okolností nutně vedl ke stanovení nižší daňové povinnosti a tedy závěru o tom, že daň z příjmů právnických osob mu nebyla doměřena dostatečně spolehlivě.

Žalovaný se pak dle přesvědčení soudu s odvolacími námitkami vypořádal, z odůvodnění napadených rozhodnutí plyne, že žalovaný hodnotil, zda správce daně použil pomůcky odpovídající § 98 odst. 3 daňového řádu, tedy že využil poznatků získaných u srovnatelných daňových subjektů, když se zabýval i tím, zda tyto subjekty podnikaly v obdobném oboru, srovnatelné lokalitě a jakým způsobem správce daně dospěl k jejich výběru a jak získané poznatky upravil pro potřeby stanovení daňové povinnosti žalobce

(vyloučení ze zjištěných hospodářských výsledků srovnatelného subjektu A část vztahující se k ekonomické činnosti - pronájem movitých věcí - jež žalobce dle zjištění správce daně neprovozoval, stanovení koeficientu s přihlédnutím k rozdílné kapacitě žalobce a vybraného srovnatelného subjektu B, další podrobnosti výpočtu základu daně na základě výsledků vybraných subjektů s přihlédnutím k situaci žalobce). Žalovaný se rovněž zabýval tím, zda se správce daně nedopustil při stanovení daňového základu početních chyb či zda nevycházel ze zjevně nesprávných údajů a žádná taková pochybení správce daně při doměření daňových povinností nezjistil.

Lze uzavřít s tím, že žalobce neunesl své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň, kterou mu správce daně svými rozhodnutími ze dne 1. 2. 2012 doměřil v rámci autoremedury, nebyly dostatečně spolehlivě stanoveny.

K požadavku žalobce na sjednání daně soud uvádí, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak dovodil shora. Nelze tedy dospět k závěru, že bylo na místě sjednání daně podle § 31 odst. 7 ZSDP, resp. § 98 odst. 4 daňového řádu. Dále soud poznamenává, že případy sjednání daně, na které směřuje uvedené ustanovení daňového řádu, budou nanejvýš ojedinělé, a to s ohledem na demonstrativní výčet toho, co všechno může správce daně jako pomůcka pro stanovení daně sloužit, a vcelku široku správní úvahu správce daně při konstrukci pomůcek. Sjednání daně jako poslední z řady způsobů stanovení daně bude výjimečné a bude mít místo jen tam, kde stanovení daně podle pomůcek bude zcela vyloučené, a to z povahy věci (např. zcela ojedinělý daňový subjekt či jeho výjimečná podnikatelská činnost). V souzeném případě však žádné takové okolnosti vylučující nemožnost stanovit daňovou povinnost žalobci dostatečně spolehlivě za užití pomůcek dány nejsou. Okolností vylučující stanovení daně podle pomůcek pak rozhodně nemůže být nespolečenská spolupráce žalobce se správcem daně a porušení důkazních povinností v průběhu daňové kontroly a nevedení řádného účetnictví a daňové evidenci v souladu s právními předpisy. Takový výklad by vedl ke zvýhodnění daňových subjektů, které si své zákonné povinnosti v tomto směru neplní před těmi, které tak činí, a mohl by vést až k tomu, že by daňové subjekty svoje povinnosti tvrzení a důkazní v daňovém řízení záměrně neplnily, neobjasňovaly daňovým orgánům skutečnosti rozhodné pro správné stanovení svých daňových povinností právě ve snaze získat možnost daň sjednat. Nadto žalobce v logickém rozporu s tvrzením o splnění podmínek pro sjednání daně vznášel námitky týkající se vlastního výběru pomůcek správcem daně, když sám obecně navrhoval, jaký srovnatelný subjekt podle něj měl být ve smyslu § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu správcem daně vybrán.

Rovněž námitku nepřihlédnutí k rekonstrukci rezidence a nehodnocení této skutečnosti jako výhody ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu nepovažoval soud za důvodnou. Žalobce namítá, že omezení provozu penzionu nemusel prokazovat, neboť je evidentní a logické.

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

Jak plyne z úředních záznamů ze dne 22. 11. 2011, obsahujících konstrukci pomůcek, jakož i odůvodnění rozhodnutí ze dne 1. 2. 2012, správce daně se ve vztahu k oběma

zdaňovacím obdobím zabýval tím, zda lze k nějakým takovým skutečnostem, jež by byly pro žalobce výhodou dle citovaného ustanovení, přihlédnout. Nakonec jako výhodou ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu za zdaňovací období 2008 zohlednil odpočet daru obci Řitka ve smyslu § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Žalovaný pak postup správce daně z hlediska respektování § 98 odst. 2 daňového řádu rovněž přezkoumal, což soud ověřil z odůvodnění napadených rozhodnutí. Je nutno vnímat, že tuto námitku žalobce vznáší v obou žalobách, aniž by vnímal odlišnost žalobou napadených rozhodnutí (viz. str. 9 rozhodnutí týkající se zdaňovacího období 2007 a poněkud odlišná argumentace žalovaného na str. 9 dole rozhodnutí týkajícího se roku 2008).

Ve shodě s žalovaným soud uvádí, že správce daně měl sice k dispozici daňové doklady, a to pouze za rok 2008, prokazující provedení stavebních prací, tj. nějaké údržby či rekonstrukce residence XX, ovšem nikoli poznatky o omezení provozu podnikání žalobce. Žalovaný zcela logicky poukázal na zjištění správce daně o inzerované činnosti žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích a na to, že omezení provozu rezidence XX zjištěno nebylo a ani žalobce žádné omezení provozu v roce 2007 nedeklaroval. Jak plyne z obsahu správního spisu, v průběhu daňového řízení správce daně zajistil prvotní daňové doklady prokazující přijetí zdanitelného plnění – 3 faktury za stavební práce, práce architekta, pokládku podlahových krytin a 1. splátku nábytku, ty se ale týkaly pouze zdaňovacího období roku 2008, nikoli 2007. Soudu není zřejmé, z čeho konkrétně žalobce dovozuje, že omezení provozu rezidence mělo být zohledněno při stanovení daně za zdaňovací období roku 2007. Ani ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008 žalobce žádné další důkazy vztahující se ke konkrétní podobě rekonstrukce a potažmo až následně tvrzenému logickému omezení provozu penzionu nepředložil, bližší informace v tomto směru správci daně nenabídl. Správci daně se pak ani bez součinnosti se žalobcem nepodařilo žádné relevantní skutečnosti zjistit, byť se snažil získat smlouvu o dílo a stavební deník, aby měl o rozsahu a průběhu provedených stavebních prací a rozsahu údržby areálu jasno. Za tohoto stavu lze jen stěží správci daně vytýkat, že při stanovení daňového základu jako výhodu dle § 98 odst. 2 daňového řádu neoznačil omezení provozu residence XX, neboť žádné takové skutečnosti týkající se omezení provozu areálu rezidence XX nevyšly v průběhu daňového řízení najevo. Omezení provozu residence staví žalobce jen na vysoké ceně fakturovaných stavebních prací a služeb, aniž by byl sám (ať již v průběhu daňového řízení či v žalobě) schopen konkretizovat, o jaké stavební práce, práce architekta, podlahové krytiny, nábytek, atd. se jednalo a v jakém rozsahu byl proto provoz residence skutečně omezen či zcela vyloučen. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že správce daně měl odhadovat, zda a případně jak žalobci fakturované práce a služby mohly ovlivnit podnikání žalobce, a proto např. určit nějakou konkrétní částku a tu odečíst od příjmů srovnatelného subjektu B a označit toto jako výhodou dle § 98 odst. 2 daňového řádu. Nadto nelze pominout, a žalovaný tuto okolnost zmínil i v napadeném rozhodnutí týkajícím se roku 2008, že správce daně v rámci posouzení důvodnosti odvolání proti dodatečným platebním výměrům již při výběru srovnatelného subjektu zohlednil tyto žalobcem uváděné skutečnosti, když jako srovnatelný subjekt vybral zařízení, u kterého v roce 2008 probíhala rekonstrukce. Soud nezjistil, že by správce daně postupoval při stanovení daně podle pomůcek v rozporu s daňovým řádem a ukládal žalobci důkazní povinnosti nad rámec zákona. A jestliže žalovaný zmínil, že žalobce rekonstrukci a omezení provozu rezidence žalobce nedeklaroval, pak toto nelze vnímat jako závěr žalovaného o tom, že by byly žalobci při stanovení daně podle pomůcek ukládány správcem daně důkazní povinnosti, jejichž nesplnění by mělo pro žalobce negativní dopad,

ale právě jako závěr o tom, že takové skutečnosti z ničeho, co měl správce daně v daňovém řízení k dispozici, neplynuly.

I když žalobce vztahuje námitku týkající se ubytovací kapacity zařízení a možnosti jeho obsazenosti pod porušení § 98 odst. 2 daňového řádu, svou podstatou opět míří do výměru pomůcky a její přiměřenosti. Jak již soud rozebral shora, s takovou námitkou nemůže být žalobce úspěšný, netvrdí-li a neprokáže-li současně, že stanovení daňové povinnosti takovým způsobem se zcela míjí s jeho ekonomickými možnostmi.

Soud nemůže přisvědčit žalobci ani v tom, že by byl v průběhu řízení správcem daně zkrácen na svých právech seznámit se s pomůckami a v důsledku toho by nemohl účinně vznášet námitky proti danému způsobu stanovení daně a jejímu výpočtu. Správce daně ať již před vydáním dodatečných platebních výměrů, tak před vydáním svých rozhodnutí o odvolání ze dne 1. 2. 2012 žalobce podrobně seznámil s konstrukcí pomůcek, s předměty činností a hospodářskými výsledky (včetně specifikace příjmů či nákladů odlišných, které žalobce mít nemohl) subjektů, které správce daně zvolil jako srovnatelné. Pomůcky a způsob výpočtu daňové povinnosti žalobce na základě hospodářských výsledků vybraných srovnatelných subjektů byly zachyceny v úředních záznamech ze dne 5. 11. 2010 a následně dne 22. 11. 2011, s nimiž byl žalobce vždy seznámen při ústním jednání. Není povinností správce daně žalobci rozkrýt veškeré detailní majetkové poměry a podrobnou strukturu výnosů a nákladů daňového subjektu, který byl správcem daně zvolen jako srovnatelný. Naopak z výhrad žalobcem vznesených v rámci odvolacího řízení před správcem daně a žalovaným, jakož i ze žalobních námitek, plyne, že žalobci byly pomůcky dostatečně známy.

Soud má za to, že se s žalobními body řádně vypořádal a shora uvedenými argumenty dal odpověď i na dílčí výhrady žalobce vznášené vůči jednotlivostem uvedeným správcem daně či žalovaným v průběhu daňového řízení. Snad jen zbývá doplnit, že jsou-li splněny podmínky pro stanovení podle pomůcek, je sice povinností správce daně postupovat tak, aby stanovení daně skutečně představovalo kvalifikovaný odhad, ovšem zásada vyšetřovací se neuplatní. Nebylo tedy povinností správce daně ani následně žalovaného zjišťovat, zda by byly u žalobce splněny podmínky pro odpisování majetku, či naopak spekulovat, jaká částka nájemného by mohla být jako náklad zohledněna za situace, kdy o konkrétním způsobu „provozování“ residence XX žalobce správci daně nic neuvedl a v daňovém řízení neměl správce daně k dispozici žádné důkazy o smluvním vztahu mezi žalobcem a vlastníkem nemovitostí, když žádné platby nájemného zjištěny nebyly. Lze se snad jen zastat správce daně a žalovaného, pokud žalobci vytýkali nedostatek součinnosti v průběhu daňového řízení a pokud skutečnost, že pan Kamil Moučka se stal jednatelem žalobce až v roce 2009, hodnotili jako pro posouzení věci skutečnost nepodstatnou a zdůrazňovali povinnosti daňového subjektu vést účetnictví v souladu s obchodním zákoníkem a zákonem č. 561/1991 Sb., o účetnictví, a odpovědnost jednatele s. r. o. v této oblasti. Žalovaný se dostatečným způsobem vypořádal s argumenty žalobce vznesenými v odvolání a jeho rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná jen proto, že žalovaný nereagoval na každou dílčí výtku žalobce. Podstatné je, že z odůvodnění jeho rozhodnutí soud seznal, že se žalovaný věnoval přezkumu rozhodnutí správce daně zcela v intencích § 114 odst. 4 daňového řádu.

Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s..

O náhradě nákladů řízení krajský soud uvážil následně. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten ovšem náhradu nákladů nežádal, soud tedy vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Soud zvážil, že soudní poplatek za další žalobu vedenou pod sp. zn. 59Af 28/2012 (věc spojená s věcí pod sp. zn. 59Af 27/2012) nebyl žalobce povinen platit, neboť žaloba byla shodná a směřovala proti správnímu rozhodnutí, které bylo skutkově a právně zcela srovnatelné, týkalo se týchž účastníků a bylo vydáno též den a stejným správním orgánem a shodně odůvodněno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009-69, a nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 664/03), soud proto dle § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, rozhodl o jeho vrácení z účtu soudu.

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 nejbližší 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.

V Liberci dne 6. srpna 2013.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu