



**ČESKÁ REPUBLIKA**

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Michaely Bejčkové a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobkyně LINDAB, s. r. o., se sídlem Na Hůrce 1081/6, 160 00 Praha 6 – Ruzyně, zastoupené Mgr. Martinem Hrodkem, advokátem se sídlem Klimentská 46, 110 20 Praha 1, proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 1. 3. 2010, č. j. 665/10-1300-202512,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 1. 3. 2010, č. j. 665/10-1300-202512, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 7808 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce Mgr. Martina Hrodka, advokáta.**

**Odůvodnění:**

Dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 11. 2003 vyměřil Finanční úřad v Říčanech žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2000 ve výši 3 242 088 Kč.

Odvolání proti tomuto výměru zamítlo Finanční ředitelství v Praze dne 12. 11. 2004. Žalobkyně napadla toto rozhodnutí žalobou, kterou Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 17. 1. 2007, č. j. 9 Ca 36/2005-82. Proti rozsudku podala žalobkyně kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudek městského soudu zrušil svým rozsudkem ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Afs 95/2007-143; vyslovil názor, že v daňovém řízení je opětovně třeba posoudit, zda bylo na místě stanovit daň podle pomůcek. Městský soud poté zrušil žalobou napadené rozhodnutí svým rozsudkem ze dne 30. 9. 2008, č. j. 9 Ca 282/2008-160, a vrátil věc finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Uložil mu přitom, aby zhodnotilo dosavadní postup stanovení daně z hledisek naznačených Nejvyšším správním soudem, aby se v novém rozhodnutí vypořádalo s důkazními prostředky předloženými žalobkyní a aby zvážilo, zda

není možno stanovit daň dokazováním i při způsobu účtování daňových dokladů dávkovým způsobem.

Finanční ředitelství svým novým rozhodnutím ze dne 1. 3. 2010 opět zamítlo odvolání žalobkyně; toto nové rozhodnutí je předmětem nynějšího přezkumu. Odvolací orgán popsal průběh daňové kontroly; při ní vyšlo najevo, že z účetního programu žalobkyně nelze zpětně získat účetní sestavy za rok 2000 a 2001; žalobkyně pouze předložila účetní doklady a způsob účtování a oceňování zásob sice popsala, ale nebyla schopna jej doložit. Dávkové účtování faktur je i podle odvolacího orgánu pro účely daně z přidané hodnoty neprůkazné: neumožňuje totiž ověřit, zda byly do výnosů zaúčtovány všechny účetní případy. Do ukončení daňové kontroly žalobkyně správci daně nesdělila, že by mohla dodatečně získat skladovou evidenci zásob ze záložních souborů u mateřské společnosti ve Švédsku; naopak setrvale tvrdila, že nemůže předložit požadované důkazní prostředky, neboť je nemá k dispozici. Odvolací orgán souhlasil se správcem daně i co do volby pomůcek: pro výpočet marže byly užity údaje z kalkulačních listů zaslaných žalobkyní (porovnáním hodnoty nákladů spotřebovaných surovin a prodejní ceny zjistil správce daně průměrnou marži; dále zjistil, že pořizovací ceny některých výrobků byly vyšší, a proto úměrně tomu snížil vypočítané tržby). Odvolací orgán reagoval i na rozsudky soudů, jimiž bylo zrušeno jeho předchozí rozhodnutí; konstatoval, že nemůže vyhovět výtce Nejvyššího správního soudu a vyzvat žalobkyni k předložení potřebných dokladů v členění souladném s úpravou vedení povinné evidence, protože jeho úkolem je pouze kontrola postupu správce daně v I. stupni – nikoli suplování jeho činnosti.

Žalobkyně ve své žalobě vznesla šest základních námitek, pro něž by napadené rozhodnutí mělo být zrušeno:

1. Daňová kontrola, z níž vzešel napadený platební výměr, byla zahájena a provedena v rozporu s § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Finanční úřad při zahájení kontroly nijak nesdělil důvody a podezření, které existovaly v okamžiku zahájení kontroly, jak to požaduje Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008.

2. Finanční úřad se dopustil podstatných procesních vad. V průběhu daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) obdržela žalobkyně několik výzev v rámci vytýkacího řízení (§ 43 daňového řádu), ačkoliv žádné vytýkací řízení vedeno být nemohlo; výzvy proto byly bez právních účinků. Dále správce daně neumožnil žalobkyni vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole a tuto zprávu s ní neprojednal, jak to požaduje § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu. Konečně správce daně ve zprávě o kontrole nezdůvodnil nutnost stanovit daň podle pomůcek. Citoval zde sdělení žalobkyně, podle něž nelze ve stávajícím účetním programu zpětně získat požadované sestavy, ale nevypořádal se s druhou částí odpovědi, v níž žalobkyně přislíbila předat požadované údaje ve fotokopiích z původních účetních závěrek; bez bližšího odůvodnění pak ponechal rovněž kalkulační listy. Tímto postupem žalovaný nerespektoval závěry rozsudku městského soudu ze dne 30. 9. 2008. Žalobkyně nedostala možnost, aby prokázala údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, tj. za použití jakýchkoliv důkazních prostředků.

3. Správce daně dostatečně nezkoumal, zda je vyloučeno stanovit daň dokazováním; žalobkyně přitom předložila množství důkazních prostředků (skladové evidence, kalkulační listy, tabulky sumarizující faktury zaúčtované v dávkách), které však správce daně odmítl provést jako důkaz. Žalobkyně v průběhu kontroly uvedla, že na účtu 604 – Tržby za zboží účtovala v roce 2001 dávkově, a to jedenkrát za den; každá dávka však byla na konci dne podložena tzv. verifikací, která vycházela z evidence vydaných daňových dokladů a mapovala položkově veškeré pohyby v této evidenci. Z jednotlivých verifikací bylo proto zřejmé, které daňové doklady byly zaúčtovány na účet 604 prostřednictvím jednotlivých dávek. Obdobným způsobem žalobkyně evidovala na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty i příslušnou částku DPH

(obraty účtu 343 pak odpovídají hodnotám v přiznáních k DPH). Existuje tak ucelený řetězec dokladů (vydané faktury, evidence vydaných faktur, zaúčtovaná dávka, evidence účtu 343 a odpovídající výše daňové povinnosti vykázané v přiznáních k DPH), ze kterých lze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Žalovaný namítl, že vzhledem k absenci souvislé číselné řady nebylo doloženo, že žalobkyně zaúčtovala všechny obchodní případy; sám správce daně však na straně 3 zprávy o daňové kontrole uvedl, že veškeré předložené prvotní účetní doklady byly uspořádány dohromady s jedinou číselnou řadou. (Krom toho ani souvislá řada číslovaných dokladů není zárukou, že některé případy nebyly zaúčtovány.) V řízení navíc nebyl identifikován jediný případ, kdy by žalobkyni vznikla povinnost odvést DPH, a žalobkyně by přitom tuto povinnost nezachytila v řetězci dokladů. Žalobkyně je přesvědčena, že bylo možno stanovit daň dokazováním a nebyly tu dány podmínky pro použití pomůcek.

4. I kdyby finanční úřad byl oprávněn stanovit daň podle pomůcek, nepřihlédl přitom k okolnostem, z nichž pro žalobkyni vyplývaly výhody. Při určení daňové povinnosti vycházel finanční úřad pouze z neobykle vysoké marže jednoho výrobku (výrobku XC), který přitom není typický pro sortiment žalobkyně (tvoří zhruba 0,3 % z celkové produkce); postupoval tedy selektivně v neprospěch žalobkyně.

5. Žalovaný se v odvolacím řízení odmítl zabývat důkazními prostředky předloženými žalobkyní, ačkoli jak Nejvyšší správní soud, tak následně Městský soud v Praze dospěly k závěru, že tu nebyly splněny podmínky pro použití pomůcek. Není pravda, že by žalobkyně byla v řízení před správcem daně nečinná a že by vyčkávala s předložením důkazů do odvolacího řízení, jak žalovaný naznačuje. Žalobkyně v průběhu kontroly spolupracovala se správcem daně a postupně předkládala požadované dokumenty, současně však správce daně informovala o tom, že některé podklady je nutno zajistit ze záložních zdrojů ve Švédsku, což bude časově velmi náročné. S ohledem na rychlé ukončení kontroly pak žalobkyně nestihla předložit některé podklady již v řízení na I. stupni. Žalobkyně poukázala na rozhodnutí rozšířeného senátu NSS publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS, podle nějž je v některých situacích i odvolací orgán doplnit dokazování (právě tam, kde daň byla na I. stupni stanovena podle pomůcek, ač k tomu nebyly podmínky).

6. Žalovaný podle žalobkyně nerespektoval závazný právní názor městského soudu, který mu – v souladu s předcházejícím rozsudkem NSS – uložil, aby žalobkyni umožnil prokázat údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, tj. za použití jakýchkoliv důkazních prostředků.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svých závěrech. Zdůraznil, že při zahájení kontroly se správce daně nedopustil vůči žalobkyni svévole či šikanózního jednání, bylo však jeho právem prověřit daňový základ u žalobkyně. K tomu není třeba konkrétního podezření, jak o tom svědčí judikatura NSS (2 Aps 2/2009, 8 Afs 46/2009). Výzvy, o nichž se žalobkyně zmiňuje, byly vydány v průběhu kontroly a bylo z nich zřejmé, co správce daně od žalobkyně požaduje; pouhá jejich forma nemohla zkrátit žalobkyni na právech. Zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, zástupce žalobkyně nevyužil svého práva vyjádřit se k výsledkům kontroly. Zpráva o kontrole dostatečně zdůvodnila, proč bylo nutno stanovit daň podle pomůcek; žalobkyně nesplnila svou důkazní povinnost, ač k tomu měla příležitost. Určité důkazní prostředky předložila žalobkyně až v odvolacím řízení, nikoli již v průběhu daňové kontroly. Právní názory Nejvyššího správního soudu i Městského soudu v Praze – které požadovaly, aby se správce daně znovu zabýval předloženými doklady – se tak podle názoru odvolacího orgánu týkají jiného skutkového stavu.

Žaloba je důvodná.

Jelikož předchozí rozhodnutí odvolacího orgánu již bylo přezkoumáváno v řízení o žalobě a následně v řízení o kasační stížnosti, zabýval se soud v nyní projednávané věci zejména tím, zda odvolací orgán respektoval závazný právní názor vyjádřený v rozsudku zdejšího soudu ze

dne 30. 9. 2008, č. j. 9 Ca 282/2008-160. K jednotlivým žalobním námitkám pak zaujal toto stanovisko:

1. Nezákonnost daňové kontroly:

Žalobkyně se dovolávala nálezů Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008. Jak podotkl žalovaný, Nejvyšší správní soud se ve své rozhodovací praxi s tímto ojedinělým nálezem neztotožnil a snesl pro to řadu argumentů (viz č. 1983/2010 Sb. NSS). Ani samotný Ústavní soud však na tomto názoru nesetřval a dne 8. 11. 2011 přijalo plénium Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 stanovisko, podle něž nelze považovat postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu bez konkrétního podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně svou daňovou povinnost, za porušení principu proporcionality a minimalizace zásahů či za výkon pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Neexistence konkrétních pochybností o některém údaji tvrzeném v daňovém přiznání tak sama o sobě nezpochybňuje oprávněnost daňové kontroly. Nezákonnost zahájení kontroly lze úspěšně namítat pouze tehdy, pokud by se jednalo o projev šikanózního či jinak účelového postupu správce daně, směřujícího např. pouze k prodloužení prekluzivní lhůty. Ústavní soud se tak přiklonil k setrvalé judikatuře Nejvyššího správního soudu. Ten opakovaně vyjádřil názor, že finanční úřady jsou oprávněny provádět daňovou kontrolu namátkově, bez existence konkrétních podezření ohledně správnosti přiznané daně, a že tedy nemusí sdělovat poplatníkovi důvody zahájení kontroly.

V nyní projednávané věci nic nesvědčí o šikanózním ani účelovém postupu správce daně, ostatně žalobkyně ani v tomto směru nic nenamítala. Námitka tedy není důvodná.

2. Nezákonnost výzev podle § 43 daňového řádu; neprojednání zprávy o daňové kontrole; chybějící důvody pro stanovení daně podle pomůcek:

Soud má ve shodě s názorem vyjádřeným v rozsudku NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 95/2007 za to, že výzvy ze dne 1. 7. 2003 a 4. 9. 2003 nebyly vydány v rozporu se zákonem. I když výzvy vydané v rámci daňové kontroly odkazují na § 43 daňového řádu, jedná se pouze o formální pochybení, které nezpůsobuje nesrozumitelnost, nejasnost či neurčitost. Výzvy směřovaly ke konkrétním poměrům žalobkyně a zároveň časově i obsahově navazovaly na formálně bezchybnou výzvu správce daně týkající se daňové kontroly. Ani z odpovědí žalobkyně nebylo patrné, že by pochybovala o obsahu či srozumitelnosti výzev.

Nejvyšší správní soud se rovněž vyjádřil k námitce týkající se projednání zprávy o daňové kontrole a neshledal ji důvodnou; s tímto závěrem se městský soud ztotožňuje. Projednat zprávu znamená umožnit daňovému subjektu, aby reagoval na závěry obsažené ve zprávě; tuto možnost žalobkyně dostala a mohla jí využít. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že z obecného hlediska je možné, aby při jediném jednání byl daňový subjekt seznámen s obsahem zprávy o daňové kontrole, aby zpráva byla projednána a následně podepsána. V nyní projednávané věci byla žalobkyně v průběhu kontroly dostatečně poučena o svých právech v souvislosti s probíhající kontrolou. Podle NSS by bylo vhodnější, aby byla případně poučena až při projednávání zprávy o daňové kontrole; bylo však již její věcí, aby podnikla potřebné kroky k ochraně a k prosazení svých práv.

Podle žalobkyně dále správce daně řádně nezdůvodnil, proč bylo nutné stanovit daň podle pomůcek; tato námitka je důvodná.

Správce daně je podle § 31 odst. 5 a násl. daňového řádu oprávněn i povinen stanovit daň za použití pomůcek vždy, jsou-li splněny zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Dodatečné vyměření daně za použití pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy daň nelze stanovit dokazováním. Je rovněž výjimkou ze základních zásad daňového řízení, a to zásady součinnosti (§ 2 odst. 2 citovaného zákona) a zásady spolupráce daňového subjektu se správcem daně (§ 2 odst. 9 citovaného zákona). Při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je nutno respektovat princip proporcionality, což

především znamená, že stanovit daň podle pomůcek lze jen tehdy, jestliže daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností v zásadní míře (nikoli jen ve vztahu k některé položce – srov. č. 1222/2007 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku v této věci (2 Afs 95/2007) uvedl, že účetní doklady a jiné účetní písemnosti jsou sice základním důkazním prostředkem, nikoli však jediným. Jako důkazních prostředků lze totiž podle § 31 odst. 4 daňového řádu užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Daňový subjekt v rámci svého důkazního břemene musí předložit takové důkazní prostředky, které v plném rozsahu neexistenci nebo neúplnosti účetnictví nahradí a bezpochybným způsobem doloží veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje, které v daňovém přiznání uvedl. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že je-li po proběhlé daňové kontrole daň dodatečně stanovena podle pomůcek, *„je zpráva o daňové kontrole důkazem o tom, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem, resp. že je vyloučeno stanovení daně dokazováním. Proto z ní musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Nesmí také chybět odůvodnění, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň podle pomůcek. Je tomu tak jednak proto, že samotné rozhodnutí o stanovení (dodatečném vyměření) daně nemusí být odůvodněno a okolnost, že v dalším řízení již odvolací orgán podle § 50 odst. 5 daňového řádu toliko zkoumá, zda zde byly podmínky pro kontumační stanovení daně nebo nikoliv“*.

Ze zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty ze dne 20. 10. 2003 je zřejmé, jaké účetní doklady správce daně v průběhu daňové kontroly kontroloval a k jakým závěrům při její kontrole dospěl; správce daně také podrobně popsal jednotlivá porušení povinností podle zákona o účetnictví. Ze zprávy však není patrné, jaké další důkazní prostředky žalobkyně v průběhu kontroly navrhovala k prokázání svých tvrzení a proč správce daně tyto důkazní prostředky nepřijal; tím není naplněn výše zmíněný požadavek NSS, podle nějž musí být ze zprávy zřejmé, proč je vyloučeno stanovení daně dokazováním. Námitka je proto důvodná.

Jak se ukáže ve vypořádání námítky pod bodem 3, žalobkyně v řízení se správcem daně spolupracovala a měla snahu doložit požadované informace jiným způsobem; v takové situaci je povinností správce daně vyjádřit se ve zprávě o daňové kontrole k tomu, proč tyto jiné doklady nemohou obstát. Tento požadavek přitom není jen formální: konkrétní argumenty ve zprávě o daňové kontrole dávají daňovému subjektu možnost na ně také konkrétně reagovat a případně ve lhůtě mezi projednáním zprávy o daňové kontrole a jejím podpisem (tj. ukončením daňové kontroly) předložit správci daně dosud chybějící tvrzení a doklady právě s ohledem na to, co je mu vytýkáno ve zprávě. Předěšlo by se tak sporům o to, zda další potřebné doklady byly předloženy včas (viz v této věci u námítky 3).

### 3. Nesprávné stanovení daně podle pomůcek tam, kde mohlo a mělo být dokazováno

Posouzení této námítky v původním řízení před zdejším soudem (věc 9 Ca 36/2005) bylo důvodem, pro který Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozsudek Městského soudu v Praze. Městský soud ve svém navazujícím rozsudku (9 Ca 282/2008) respektoval závazný názor NSS a uložil správci daně, aby znovu posoudil, zda zúčtovávání daňových dokladů dávkovým způsobem ve spojení s ostatními navrženými důkazy postačuje ke stanovení daně dokazováním, popřípadě jaké skutečnosti tomu brání. Správce daně by měl v dalším řízení vést žalobkyni k určitému doplnění chybějící záznamní povinnosti a umožnit jí, aby např. předložila své účetní doklady v potřebném členění ve smyslu § 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Teprve poté bude moci správce daně provést úvahu, zda tento postup vede ke spolehlivějšímu stanovení daňové povinnosti než správcem zvolené pomůcky (tj. marže vyplývající z kalkulačních listů).

Odvolací orgán v napadeném rozhodnutí uvedl, že nemohl při novém rozhodování brát v úvahu závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud, neboť žalobkyně v řízení na prvním stupni nepředložila žádné doklady, z nichž by bylo možno případně vycházet při stanovení daně dokazováním; učinila tak až v rámci odvolacího řízení, a odvolací orgán v takové situaci nemůže orgánu I. stupně vytýkat, že k takovým dokladům nepřihlédl, resp. hodnotit je místo něj. Ve vyjádření k žalobě pak přímo uvedl, že právní názory městského soudu a Nejvyššího správního soudu vyslovené ve věcech 9 Ca 282/2008 a 2 Afs 95/2007 se týkají jiného skutkového stavu – nikoli toho, který zjistil žalovaný. Není zde proto právního názoru soudu, který by žalovaný nerespektoval.

S touto argumentací ale zdejší soud nemůže souhlasit. Soudy obou stupňů se zabývaly právě tím skutkovým stavem, jaký je zachycen ve správním spisu vedeném v této věci. Nejvyšší správní soud uvedl:

*„V předmětné věci měl správce daně k dispozici množství účetních a daňových dokladů. Ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že bylo zjištěno, že stěžovatel zahrnoval vydané faktury do účetnictví i vedení záznamů pro daňové účely daně z přidané hodnoty dávkově, takže nebylo možné ověřit vypořádání daně z přidané hodnoty u jednotlivých zdanitelných plnění. Tato okolnost neobstojí pro závěr o nemožnosti stanovení daně dokazováním. Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil správci daně daňové doklady za kontrolované zdaňovací období prosinec 2000. Stěžovatel prováděl zúčtování vystavených faktur dávkovým způsobem, za použití tzv. „verifikací“ obsahujících mimo jiné seznam čísel vystavených faktur a celkovou sumu. Ze skutečnosti, že se jedná o rozsáhlý objem dokladů, nelze a priori dovodit, že není možné ověřit vypořádání daně z přidané hodnoty u jednotlivých zdanitelných plnění.“*

Městský soud v Praze pak navázal: *„Vzhledem k tomu, že žalobce namítal, že správce daně odmítl pro účely stanovení daně provést dokazování navrženými důkazními prostředky žalobce (verifikace, kalkulační listy, skladové evidence) a podle názoru Nejvyššího správního soudu nepostačuje k odmítnutí stanovení daně dokazováním skutečnost, že žalobce zúčtoval doklady dávkovým způsobem, bude na žalovaném, resp. na správci daně, aby znovu posoudili, zda zúčtovávání daňových dokladů dávkovým způsobem ve spojení s ostatními navrženými důkazy (Nejvyšší správní soud naznačil možnost posoudit, zda v dané věci může být důkazem i zpráva auditora) postačuje ke stanovení daně dokazováním, popřípadě, jaké skutečnosti tomu brání. Správce daně měl dle Nejvyššího správního soudu v rámci úvah o možném dokazování možnost vést žalobce k určitému doplnění chybějící záznamní povinnosti, kterou měl vést žalobce podle zákona o DPH (...) V uvedeném směru proto finanční orgány znovu zhodnotí dosavadní postup stanovení daně z hledisek naznačených Nejvyšším správním soudem a v novém rozhodnutí se vypořádají s navrženými důkazy žalobce a s možností stanovit daň dokazováním i při způsobu účtování daňových dokladů dávkovým způsobem.“*

Z toho lze učinit jednoznačný závěr: Nejvyšší správní soud uložil správci daně, aby se znovu zabýval doklady, které mu žalobkyně předložila v průběhu daňové kontroly, a aby případně žalobkyni vyzval k dalšímu doplnění těchto dokladů.

Ze spisu je zřejmé, že v odpovědi ze dne 16. 9. 2003 žalobkyně uvedla, že jak už se zmínila v předešlých odpovědích z 18. 6. a 17. 7. 2003, nelze zpětně ve stávajícím účetním programu získat požadované sestavy, a proto předává požadované údaje ve fotokopiích z původních účetních závěrek. Správce daně pak ve zprávě uvedl pouze tolik, že žalobkyně sama potvrdila, že není schopna předložit požadované doklady, nicméně nijak nereagoval na zmínku o původních účetních závěrkách a na připojené kopie.

Rovněž je ze spisu zřejmé, že k odvolání připojila žalobkyně další doklady (dříve nepředložené).

Podle soudu zde vzniklo určité nedorozumění mezi žalobkyní a správcem daně:

žalobkyně se domnívala, že i když nemá k dispozici doklady požadované správcem daně (standardní účetní sestavy), lze její tvrzení doložit i doklady, které správci daně poskytla. Správce daně pak tyto doklady nijak blíže nekomentoval, ani žalobkyni nesdělil, proč jsou doklady nedostatečné a jak by je případně bylo možné doplnit.

Žalobkyně ve svých podáních k odvolacímu orgánu i k soudu zdůraznila, že v průběhu daňové kontroly opakovaně sdělila kontrolním pracovníkům, že podrobnější doklady k letům 2000 a 2001 nemá momentálně k dispozici a že by je mohla získat z dat archivovaných u mateřské švédské firmy, což by ale bylo časově náročné. Je pravda, že ve svých odpovědích na výzvy to žalobkyně takto neformulovala; odvolací orgán nicméně nepopřel, že se tak stalo – pouze uvedl, že není možné takto účelově protahovat řízení a dosáhnout tak třeba i zániku lhůty pro vyměření daně. Tato poznámka ovšem nebyla zcela na místě: daňová kontrola byla zahájena 14. 5. 2003, tímto úkonem se přetrhla dosud běžící tříletá lhůta k doměření daně, nová lhůta začala běžet 1. 1. 2004 a skončila by 31. 12. 2006. Dodatečný platební výměr však byl vydán již dne 25. 11. 2003 a první rozhodnutí o odvolání dne 12. 11. 2004; nešlo tedy o situaci, kdy by správce daně konal na poslední chvíli a nemohl by již daňovému subjektu poskytnout dodatečnou lhůtu k předložení potřebných dokladů.

Konečně žalobkyně přiléhavě poukazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS, které rozlišuje subjekt při daňové kontrole nečinný a subjekt, který neuspěl u správce daně se svými tvrzeními a důkazními návrhy, a byla mu proto stanovena daň podle pomůcek. Z tohoto rozhodnutí je zřejmé, že pokud byla v I. stupni stanovena daň podle pomůcek, a daňový subjekt s tím nesouhlasí, může odvolací orgán přejít do důkazního režimu až v této fázi řízení. V této věci pak do tohoto režimu přejít musí, neboť mu to svými dřívějšími rozsudky uložily Nejvyšší správní soud i Městský soud v Praze.

#### 4. Správce daně nepřihlédl k výhodám pro daňový subjekt

Soud dospěl v tomto rozsudku k závěru, že napadené rozhodnutí je třeba zrušit a zkoumat, zda tu jsou vůbec dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek; je tedy nyní předčasné vyjadřovat se k námitce, která má smysl pouze v situaci, kdy daň skutečně bude stanovena podle pomůcek. Obecně však soud poznamenává, že pomůcky pro stanovení daně by měly být voleny tak, aby co nejlépe a nejspolehlivěji postihovaly sortiment výroby daňového subjektu, což nemůže splňovat výrobek, jehož zastoupení z celkové produkce je 0,3 %.

#### 5. Správce daně nerespektoval závazné právní názory soudů

Tato námitka je důvodná, jak je patrné z vypořádání námítky č. 3. Zpráva o daňové kontrole byla nedostatečně odůvodněna, což žalobkyni ztížilo možnost obrany a mohlo to vést i k tomu, že další doklady, které podle jejího názoru prokazovaly její tvrzení, předložila až současně se svým odvoláním. Ani v novém řízení nebyla zpráva o daňové kontrole doplněna, jak to soudy požadovaly. Soudy obou stupňů pak jednoznačně uložily žalovanému, aby se v novém řízení zabýval důkazními prostředky, které žalobkyně předložila, a případně ji vyzval k dalšímu doplnění podkladů (nikoli aby konstatoval, že potřebné podklady byly předloženy až v odvolacím řízení, a že tu tedy není žádný prostor pro revizi závěrů správce daně v I. stupni; v takovém případě by zrušení původního rozhodnutí žalovaného nemělo žádný smysl).

Soud tedy napadené rozhodnutí zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního (zákon č. 150/2002 Sb.; dále jen „s. ř. s.“), aniž ve věci nařizoval jednání. V novém řízení bude žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a žalovaný je tak povinen zaplatit jí náklady řízení o žalobě, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku (2000 Kč) a z odměny advokáta za dva úkony právní služby –

převzetí zastoupení a podání k soudu (2 x 2100 Kč) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif), včetně náhrady hotových výdajů (2 x 300 Kč) podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, celkem tedy 6800 Kč. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, a odměna se tak zvyšuje o částku 1008 Kč odpovídající dani, kterou je zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů. Celkem tedy žalobkyni náleží 7808 Kč.

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s.; kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je 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 Praze dne 26. června 2013

JUDr. Eva Pechová v.r.  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:  
Sylvie Kosková