



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **A. H.**, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25.2.2011, č.j. 2590/11-1301-704581, č.j. 2591/11-1301-704581, č.j. 2592/11-1301-704581, č.j. 2593/11-1301-704581, č.j. 2594/11-1301-704581, č.j. 2595/11-1301-704581, č.j. 2596/11-1301-704581, č.j. 2597/11-1301-704581, č.j. 2598/11-1301-704581, a č.j. 2599/11-1301-704581,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně dne 27.4.2011 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25.2.2011, č.j. 2590/11-1301-704581, č.j. 2591/11-1301-704581, č.j. 2592/11-1301-704581, č.j. 2593/11-1301-704581, č.j. 2594/11-1301-704581, č.j. 2595/11-1301-704581, č.j. 2596/11-1301-704581, č.j. 2597/11-1301-704581, č.j. 2598/11-1301-704581, a č.j. 2599/11-1301-704581, jakož i jím předcházejících rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j. 92792/10/320912701192, č.j. 93405/10/320912701192, č.j. 93400/10/320912701192, č.j. 93428/10/320912701192, č.j. 93463/10/320912701192, č.j. 93371/10/320912701192, č.j. 93384/10/320912701192, č.j. 93515/10/320912701192, č.j. 93470/10/320912701192, a č.j. 93338/10/320912701192, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí

2005, 4. čtvrtletí 2005, 1. čtvrtletí 2006, 2. čtvrtletí 2006, 3. čtvrtletí 2006, 4. čtvrtletí 2006, 1. čtvrtletí 2007, 2. čtvrtletí 2007, 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2007.

Žalobkyně v žalobě vznesla námitky proti postupu správce daně při zahájení daňové kontroly, vytkla žalovanému, že nepřihlížel k předloženým důkazům o evidenci skladu a konečně, že nebyla seznámena s výhodami při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek.

V žalobě uvedla, že „Nález Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008 hovoří o tom, že má-li daňová kontrola být úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., ve zn. poz.p., je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití. V rozsudku sp. zn. 5 Afs 36/2003 k tomu sám Nejvyšší správní soud poznamenal, že *"prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně je ochranou daňového subjektu, stanoví dobu, po jejíž uplynutí je najisto postaveno, že daňová povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon z jejích mezí připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů - tedy, že je zde dána nějaká konkrétní pochybnost, která vyžaduje založení nového běhu lhůty Názor, že lhůtu by bylo možno znovu otevřít bez konkrétního důvodu a jen pro eventuální budoucí možné pochybnosti, by byl nepřipustně extenzivním pohledem na tento institut."* Ostatně Nejvyšší správní soud také v nyní napadeném rozhodnutí uvedl, že *"účelem ust. § 47 odst. 2 zákona je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty"*. Objevení se této "potřeby" je jistě vždy podepřeno určitou skutečností, motivující správce daně k zahájení kontroly. Je-li daňová kontrola jediným úkonem, pak důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly. Za formální daňovou kontrolu je třeba, a to především, považovat tu, která byla zahájena bez toho, že by zde a priori existovalo podezření o zkrácení daňové povinnosti a bez toho, že by byl daňový subjekt o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven. Takový postup správce daně je nepřipustným porušením shora vymezené autonomní sféry jednotlivce a proto i realizací pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny. Neústavnost takového postupu nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke zkrácení daně ze strany stěžovatele (daňového subjektu) skutečně došlo. To nejen proto, že daňová kontrola představuje jeden (nedělitelný) procesní úkon, ale též proto, že "usvědčující" důkazy byly opatřeny protiústavním postupem. Lze proto konstatovat, že v daném případě nelze zahájení kontroly, resp. daňovou kontrolu jako celek, považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně, tedy úkon, který byl ve smyslu § 47 odst. 2 uvedeného zákona způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty.

Uvedený názor Ústavního soudu má zásadní dopad na tuto věc. Protože při zahájení daňové kontroly Finanční úřad v Kroměříži nesdělil důvody k jejímu zahájení, bylo provedení daňové kontroly nezákonné a tudíž zahájení kontroly nebylo úkonem, jež by přerušil běh prekluzivní lhůty uvedené v ustanovení § 47 zák. č. 337/1992 Sb., ve zn. poz.p.. Z tohoto důvodu byla daň dodatečně vyměřena nezákonně, protože se tak stalo pravomocně až po uplynutí prekluzivní lhůty a na základě nezákonných důkazů, když tyto důkazy byly získány z nezákonné daňové kontroly.

Ústavní soud vyjádřil svůj názor na tuto věc opakovaně ve svém usnesení sp.zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3.11.2010. Již samotný fakt, že o věci bylo rozhodnuto usnesením, je zřejmé, že Ústavní soud právně nepopřel své názory uvedené v předchozím nálezu sp.zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008, protože jinak by musela být věc předložena k rozhodnutí plénu Ústavního soudu. Skutkově pak šlo v usnesení sp.zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3.11.2010 o věc odlišnou,

protože zde při zahájení daňové kontroly byly důvody sděleny a byly napsány v protokolu o ústním jednání.

V usnesení sp.zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3.11.2010 se uvádí, že nezbývá než uzavřít, že zmocněnému zástupci stěžovatelky **byly důvody zahájení daňové kontroly sděleny, byly vyjádřeny v Protokolu**, a FÚ konstatoval, že nejsou specifické pochybnosti o některém daňovém údaji uváděném stěžovatelkou. V případě stěžovatelkou uváděného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 byla situace týkající se zahájení daňové kontroly jiná; v tehdy souzené věci (bod 36. uvedeného nálezu) bylo totiž argumentováno zjištěným nedostatkem apriorních **důvodů k zahájení daňové kontroly, absentovalo jejich sdělení stěžovateli a konečně také chybělo jejich vyjádření v protokolu o ústním jednání**.

Citovaný náleze Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008 se týkal posouzení zákonnosti a ústavnosti věci za situace odlišné, kdy při tvrzeném zahájení daňové kontroly absentovaly náležitosti jejího řádného zahájení. Jinou by pochopitelně byla otázka posouzení takového postupu správce daně při zahájení daňové kontroly, pro jehož ústavněprávní posouzení by prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu již nestačily (bod [35] napadeného rozsudku Nejvyššího správního soudu) a Ústavní soud by na danou situaci ve své judikatuře reagovat musel.

Krajský soud v Brně by se proto měl zabývat otázkou, zda Finanční úřad v Kroměříži při zahájení daňové kontroly dne 13.8.2008 sdělil v protokolu o ústním jednání důvody pro její zahájení. Pohledem do protokolu o ústním jednání Finančního úřadu v Kroměříži je totiž vidět, že v něm nikde nejsou vyjádřeny důvody pro zahájení daňové kontroly. Jde proto o situaci, na kterou nedopadá usnesení sp.zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3.11.2010, nýbrž na kterou dopadá náleze sp.zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008, Absence těchto důvodů v protokolu o ústním jednání je proto důvodem pro označení daňové kontroly za nezákonnou, protože při tvrzeném zahájení daňové kontroly absentovaly náležitosti jejího řádného zahájení.

Vzhledem k tomu, že věc je právně vyjasněna náleze sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008 a usnesením sp.zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3.11.2010, skutkově seznatelná z protokolu o ústním jednání o zahájení daňové kontroly dne 13.8.2008, měl by Krajský soud v Brně posoudit obsah tohoto protokolu, zda v něm jsou vyjádřeny důvody pro zahájení daňové kontroly; přičemž lze souhlasit s tím, že důvody v protokolu uvedeny být musí, ale již nemusí být konkretizovány pochybnosti. To je zásadní rozdíl, proč skutkově šlo v usnesení sp.zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3.11.2010 o něco jiného.

Jestliže tedy věc je právně vyjasněna náleze sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008 a usnesením sp.zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3.11.2010, skutkově seznatelná z protokolu o ústním jednání Finančního úřadu v Kroměříži o zahájení daňové kontroly, pak zbývá posoudit obsah tohoto protokolu o ústním jednání Finančního úřadu v Kroměříži, zda v něm jsou vyjádřeny důvody pro zahájení daňové kontroly; přičemž lze souhlasit s tím, že důvody v protokolu uvedeny být musí, ale již nemusí být konkretizovány pochybnosti. To je zásadní rozdíl, proč skutkově šlo v usnesení sp.zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3.11.2010 o něco jiného, než v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008. K doložení tohoto tvrzení přikládám protokol o ústním jednání Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou č.j. 97477/02/187931/0301 ze dne 20.12.2002, jenž byl zkoumán v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008, a protokol o ústním jednání Finančního úřadu v Písku č.j. 2229/09/097930/2510 ze dne 14.1.2009, jenž byl zkoumán v usnesení sp.zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3.11.2010.

Daňová kontrola byla zahájena u žalobce, jehož předmětem podnikání je výroba výrobků z plastů. Jako každá výroba s sebou nese poměrně složité evidování spotřeby materiálu a evidenci výrobků v rámci výrobního procesu.

Daňová kontrola byla zahájena dne 13.8.2008 a byla ukončena dne 4.6.2010. V rámci této doby Finanční úřad v Kroměříži třikrát provedl místní šetření u žalobce a byl seznámen s výrobním procesem, dále byl taktéž seznámen jakým způsobem jsou skladovány dané výrobky či materiál v daném čase, a to do takové míry, aby mohl kvalifikovaně rozhodnout zda-li je evidence výroby a materiálu vedena dle zákonných požadavků.

Dne 7.11.2008 v rámci místního šetření byla žalobcem předložena sestava sklad, kde byly uvedeny nákupy materiálu, jejich spotřeba a zmetkovitost. V této sestavě jsou evidovány jednotlivé spotřeby materiálu a současně evidovány konkrétní výrobky, na které byl daný materiál použit.

Tyto stavy materiálu byly skutečně doloženy kumulativně tzn. za 3 roky. Tato sestava sklad, však byla jedním z prvních důkazních prostředků, který žalobce předložil a jak taktéž Finanční úřad v Kroměříži poukazuje v rámci zprávy o daňové kontrole, stavy materiálu uvedené v sestavě sklad nebyly následně nikterak pozměňovány či upravovány.

K této sestavě sklad však byly doloženy dne 11.5.2009 (odesláno elektronicky) další evidenční sestavy týkající se nákupu a prodeje zboží a současně evidence vlastní výroby. V sestavách jsou zachyceny nákupy a prodeje konkrétních položek zboží, vlastní výroba konkrétních výrobků a jejich následný prodej. Tyto přehledy jsou uvedeny dle jednotlivých roků 2005, 2006, 2007.

Tyto doložené sestavy nelze od sebe oddělit. Jsou na sobě logickým způsobem provázány. Sestava sklad charakterizuje nákupy a spotřebu materiálu na konkrétní výrobek a druhá sestava eviduje vlastní výrobu konkrétního výrobku včetně jeho dalšího prodeje a to vždy v daném roce. Je zde dále zachycen nákup a prodej konkrétního zboží a to opět vždy v daném roce.

V rámci daňové kontroly bylo několikrát s Finančním úřadem v Kroměříži jednáno a vysvětlováno jakým způsobem jsou evidovány spotřeby materiálu a vlastní výroba. Byly doloženy požadavky Finančního úřadu v Kroměříži týkající se vysvětlení rozdílů, kterým Finanční úřad v Kroměříži nerozuměl. Toto je vidět z výzvy ze dne 3.9.2009 č.j. 98580/09/320932708410, místního šetření dne 15.9.2009 u odběratele, odpověď na výzvu dne 6.10.2009 v rámci protokolu o ústním jednání č.j. 98580/09/320932708410 ze dne 1.11.2009.

Finanční úřad v Kroměříži evidenci nákupu a prodeje zboží a vlastní výrobu kontroloval a pokud k tomu měl pochybnosti, měl žalobci tyto pochybnosti sdělit a dát žalobci prostor k nesení důkazního břemene.

V rámci zprávy o daňové kontrole se však Finanční úřad v Kroměříži omezil pouze na konstatování, že evidence materiálu byla předložena kumulativně, stav výrobků nebyl uváděn v daňových přiznáních a zmetkovitost ve výši 20% nebyla prokázána. Stejný závěr potvrdil i žalovaný jakožto odvolací orgán.

V obou stupních probíhajícího daňového řízení tedy nebylo nijak přihlíženo k druhé předložené evidenci ze dne 11.5.2009. Jak jsem již na začátku poukázal, tyto evidence

nemohou být od sebe odděleny, jelikož na sebe logickým způsobem navazují. Pokud Finanční úřad v Kroměříži nepovažoval tuto evidenci za důkazní prostředek, měl k této skutečnosti sdělit žalobci pochybnosti a dát žalobci prostor k nesení důkazního břemene, což neudělal. Finanční úřad v Kroměříži pouze konstatoval, že v předložené evidenci jsou nesrovnalosti, které však byly následně doloženy. Dále Finanční úřad v Kroměříži vyvrací to, že žalobce neuváděl tyto výrobky do daňových přiznání a to i z důvodu toho, že je neuměl ocenit. Ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole je však namítáno uváděno, že ceny na které poukazuje Finanční úřad v Kroměříži, jsou ceny prodejní, nikoliv vlastní náklady. K této skutečnosti se opět Finanční úřad v Kroměříži nijak nevyjádřil. Toto vyplývá z protokolu o ústním jednání č.j. 55338/10/320932708410 ze dne 12.4.2010 bod 2.2., bod 2.3.

Dne 13.11.2009 bylo provedeno místní šetření týkající se inventarizace výrobků, které nebyly do daného data prodány, avšak byly vyrobeny v letech 2005-2007, Dané stavy výrobků byly deklarovány v sestavách, které byly doloženy dne 11.5.2009. Při této inventarizaci nebyly zjištěny rozdíly.

Žalobce v rámci daňové kontroly předložil dostatek důkazních prostředků týkající se relevantního vedení zásob materiálu a výrobků dle zákonných požadavků. Pokud byly vneseny požadavky na vysvětlení k těmto evidencím ze strany Finančního úřadu v Kroměříži, byly požadavky vysvětleny.

Pokud však u Finančního úřadu v Kroměříži přetrvaly pochybnosti a žalobce nebyl s těmito pochybnostmi nijak obeznámen, nelze následně tvrdit, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když žalobce neměl ponětí, co má prokazovat. Žalobce výpočet normy technologických úbytků doložil

V rámci hodnocení důkazů v jejich vzájemné souvislosti Finanční úřad v Kroměříži nepřihlížel k doložené sestavě sklad ze dne 7.11.2008 a k sestavě ze dne 11.5.2009 v rámci jejich logické provázanosti.

Dále Finanční úřad v Kroměříži nepřihlížel k vyjádření žalobce, že neznalost ocenění vlastních výrobků je jedním z důvodů, proč nebyly uváděny v daňových přiznáních a tvrzení Finančního úřadu v Kroměříži, že ocenit žalobce tyto výrobky umí, je zcela mylné, jelikož Finanční úřad v Kroměříži vychází z cen prodejních nikoliv vlastních nákladů. Na tuto skutečnost žalobce poukázal, avšak Finanční úřad v Kroměříži na to nijak.

Finanční úřad v Kroměříži a s ním i žalovaný jakožto odvolací orgán nesplnily jednu ze základních pravidel pro použití pomůcek, protože nedbali, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji.

Žalobce vytýká žalovanému a Finančnímu úřadu v Kroměříži, že při stanovení daně podle pomůcek nebyl nijak seznámen s výhodami ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., ve zn. poz.p., nemohl se tudíž vyjádřit k tomu, zda při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek byly nějaké výhody uznány.

Skutečnost, že oba správní orgány takovou povinnost mají, vyplývá i z rozsudků Nejvyššího správního soudu:

- sp.zn. 5 Afs 84/2007-59 ze dne 31.10.2008: *"Nelze proto připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem*

*správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkoumávající postup správce daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Je totiž na samotném daňovém subjektu, aby formuloval vůči postupu správce daně námitky ve shora uvedeném rozsahu, tedy v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně. **Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen**, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt. ... Z obsahu žaloby vyplývá, že stěžovatelka v ní uplatnila, že v průběhu daňového řízení nebyla seznámena s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro ni jako daňového subjektu a s tím, jaké podklady použil jako pomůcky, a že tuto skutečnost uplatnila jako žalobní bod. ... Nejvyšší správní soud však tuto námitku stěžovatelky shledal důvodnou a proto zrušil rozsudek krajského soudu, protože krajský soud pro důvodně vytýkanou vadu řízení před správním orgánem měl rozhodnutí žalovaného zrušit".*

- sp.zn. 1 Afs 113/2006-40 ze dne 14. 3. 2008: *"Jako důvodnou nicméně Nejvyšší správní soud shledává námitku, kterou stěžovatel poukazuje na fakt, že konkrétní skutečnosti, které byly správcem daně vzaty v potaz ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu, nebyly pojaty do zprávy o daňové kontrole a jsou uvedeny pouze v listně („úřední záznam“), s jímž obsahem se v řízení před správcem daně nemohl seznámit. Jakkoli nelze přijmout názor, že skutková zjištění o nichž není pojednáno ve zprávě o daňové kontrole již nemohou být vzata za podklad následně vydaného dodatečného platebního výměru per se (právě v případě zrušení rozhodnutí správce daně soudem se otvírá, dle okolností věci, určitý prostor pro další doplnění skutkového stavu věci k podmínkám takového postupu viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 868/2006 Sb. NSS), **podstatné je, že již v rámci řízení před daňovým orgánem první instance musí být daňový subjekt seznámen s tím, ke kterým eventuálním výhodám, ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu, bylo přihlédnuto**. ... Po zrušení prvního rozsudku Ústavním soudem tedy krajský soud rozhodoval o zákonnosti předcházejících rozhodnutí žalovaného za situace, kdy neměl za prokázané, že se stěžovatel s konkrétními skutečnostmi akceptovanými správcem daně jako výhody ani ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu mohl seznámit ještě v řízení před tímto prvostupňovým daňovým orgánem. Za tohoto stavu věci měl již tehdy přistoupit nikoli pouze ke zrušení rozhodnutí žalovaného, ale měl využít svého oprávnění daného mu ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s. a měl přistoupit i ke zrušení jednotlivých dodatečných platebních výměrů. Jiný postup, za situace, kdy je těžkou procesní vadou zatíženo již řízení před prvoinstančním správním orgánem, nemůže zaručit nápravu tohoto stavu, neboť **v rámci odvolacího daňového řízení taková vada nemůže být z logiky věci odstraněna**".*

Stejný názor vyplývá i z nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 359/05 ze dne 31. 8. 2001, kde se uvádí, že při volbě pomůcek je správce daně vázán také § 46 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., ve zn. poz. p.. Stanoví-li tedy správce daně podle § 31 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., ve zn. poz. p., daňovou povinnost, musí stanovit, byť pomocí pomůcek, nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, a s ohledem na cit. § 46 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., ve zn. poz. p., musí přihlédnout i k dalším okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, a to i když nebyly tímto uplatněny. Takovými dalšími výhodami, kromě již zmíněných přiměřených výdajů, je např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. Ze spisového materiálu správce daně tedy musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou

výhody pro daňový subjekt. To je základním předpokladem k tomu, aby prvostupňové správní rozhodnutí bylo schopné odvolacího přezkumu podle § 50 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., ve zn. poz. p.. Pokud však daňové spisy obsahují pouze zdokumentování oprávněnosti stanovení daně pomocí pomůcek, a neobsahují již správní úvahu či zdokladování toho, že správce daně při tomto kontumačním způsobu stanovení daně přihlédl i k oněm okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, pak není odvolací orgán schopen přezkoumat napadené rozhodnutí právě v tom rozsahu, jak požaduje zákon v § 50 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., ve zn. poz. p, tedy zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Jinak řečeno, v případech, kdy daň je stanovena podle pomůcek, musí se odvolací správní orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z § 46 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., ve zn. poz. p.. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy rozporný s čl. 37 odst. 3 Listiny.

Pro úplnost je třeba říct, že nelze zaměňovat výhodu ve smyslu § 46 odst. 3 zák. č. 337/1992 Sb., ve zn. poz. p., se snahou o dostatečně spolehlivé stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 uvedeného zákona, protože to jsou dvě různé věci. Napřed totiž je nutné dodatečně spolehlivě stanovit daň podle pomůcek, a pak se přihlíží k výhodě.

Přestože některé námitky uvedené v této žalobě nebyly uplatněny v odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži, přesto je lze v této žalobě uplatnit.

Tento názor vyplývá z následující judikatury Nejvyššího správního soudu:

- usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp.zn. 7 Afs 54/2007-62 ze dne 26.8.2008:
"Žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. ... Na tomto místě považuje rozšířený senát za vhodné předestlat, že již výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, který vycházel z názoru, že rozsah přezkumné činnosti soudu je omezen jen ust. § 75 odst. 2 s. ř. s., byl vynesен ve věci finanční, tedy tam, kde procesní předpis (konkrétně ust. §, ' 50 odst. 3 z. č. 337/1992 Sb.) stanoví povinnost odvolacího správního orgánu přezkoumat rozhodnutí správního orgánu prvního stupně v zásadě jen v rozsahu požadovaném v odvolání. ... K tomu pak rozšířený senát dodává, že uvedená ustanovení upravují povinnosti správních orgánů i účastníků v odvolacím řízení a k pravidlům soudního přezkumu nemají bezprostřední vztah. Jak už bylo uvedeno ve výše cit. rozsudku, právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originální a není pokračováním správního řízení. Pokud je tedy odvolací orgán povinen zabývat se podaným odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek (přičemž zákon umožňuje v případě veřejného zájmu i rozsah větší), nemůže zajisté žalobce (obdobně jako v předchozím případě) účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo přezkoumáno v celém rozsahu, uvedená skutečnost ho však nikterak neomezuje v nalézání jiných vad řízení či nezákonností hmotněprávních".
- rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 7 Afs 31/2008-90 ze dne 3.12.2008:
"Otázkou přípustnosti žalobní námitky, která nebyla uplatněna v odvolání v předchozím správním řízení, se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval např. v rozsudcích ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, zveřejněný pod č. 868/2006 Sb. NSS., ze dne 29. 6. 2006, č. j. 8 Afs 121/2005 - 112, ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 162/2005 - 52, a ze dne 30.

8. 2007, č. j. 2 As 19/2007 - 61, ale především v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, www.nssoud.cz němž byl vysloven právní názor, že žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl".

- rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 5 Afs 43/2008-60 ze dne 19.2.2009: "*Pokud jde o možnost uplatnit v žalobě námitky neuplatněné v předcházejícím správním řízení, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné; přičemž tomu nebrání ani skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. V této věci je však nutné podotknout, že judikatura Nejvyššího správního soudu až do usnesení jeho rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, publikovaného pod č. 1742/2009 Sb. NSS, nebyla zcela jednotná. ... Rozšířený senát tedy v tomto ohledu potvrdil závěry, z nichž vycházel již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57".*
- rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 2 Afs 64/2008-153 ze dne 24.10.2008: "*K podobné otázce se vyslovil též rozšířený senát zdejšího soudu (usnesení ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, zatím nepublikováno), který uvedl, že „žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 5 s. ř. s. na rozsah přezkumné činnosti soudu nedopadá.“ ... Nad tento rámec Nejvyšší správní soud uvádí, že ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. dává vodítko i pro hodnocení předložených důkazů, když podle něj platí, že „soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.“ To konkrétně znamená, že krajský soud je povinen se s obsahem předložených důkazů seznámit a přezkoumatelným způsobem vyjádřit, zda (a pokud ano, v jakém směru,) je považuje za relevantní pro rozhodovanou věc, a pokud nikoliv, z jakých důvodů. Jakkoliv je správný názor krajského soudu, že řízení před soudem není pokračováním daňového řízení, neplyne z této skutečnosti závěr, že „soud vychází pouze ze skutkového a právního stavu zjištěného ke dni vydání napadeného rozhodnutí“ (str. 12 rozsudku). Tento názor totiž neodpovídá dikci krajský soud citovaný právní názor opírá, nehovoří o „zjištěném skutkovém a právním stavu“, nýbrž pouze o „stavu“, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je proto samozřejmě nutno trvat na tom, že veškeré předložené důkazy se musí vztahovat k časovému okamžiku, v němž rozhodoval správní orgán, nicméně neplyne z toho, že tyto důkazy musí být poskytnuty nezbytně již ve správním řízení. Jinak řečeno, z ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. lze dovodit toliko časový okamžik, k němuž se následně zjišťují všechny relevantní skutkové a právní okolnosti; nikoliv však časový okamžik, kdy nejpozději lze toto dokazování provádět".*

Žalovaný ve vyjádření odmítl námitky žalobkyně v celém rozsahu a navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné, neboť žalobou napadená rozhodnutí netrpí žalobcem tvrzenou nezákonností. K námitkám v žalobě uplatněným pak uvedl:

„Žalovaný nezákonný postup správce daně při zahájení daňové kontroly zásadně odmítá. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 13.8.2008 a realizována správcem daně zcela v souladu se zákonem a tudíž je nutné ji považovat za úkon správce daně způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření předmětné daně za výše uvedená zdaňovací období dle

ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).

K nálezu Ústavního soudu sp.zn. I ÚS 1835/07 žalovaný uvádí, že se jedná o zcela ojedinělý právní názor k posouzení institutu daňové kontroly, nikoliv konstantní judikaturu Ústavního soudu ani soudů správních, a to právní názor vyslovený pouze v jediném nálezu Ústavního soudu, když předsedkyně rozhodujícího senátu navíc podala k tomuto nálezu odlišné stanovisko. Žalovaný dále zdůrazňuje, že nález nebyl zveřejněn ve Sbírce zákonů České republiky. Zcela zásadní je poté rozpornost takového právního názoru s právní úpravou ZSDP a účelem daňové kontroly, nerozlišuje mezi daňovou kontrolou a vytýkáčím řízením.

Žalovaný uvádí, že v případě nálezů Ústavního soudu je třeba rozlišovat, čeho se řízení před Ústavním soudem týkalo a zda jde o nález Ústavního soudu, který má být vyhlašován ve Sbírce zákonů. V daném případě se nález Ústavního soudu, na který žalobce odkazuje, týkal rozhodnutí ve věci ústavní stížnosti, kterou podala fyzická osoba podle čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy, tvrdíce, že pravomocným rozhodnutím orgánu veřejné moci v řízení, jehož byla účastníkem, bylo porušeno její základní právo nebo svoboda zaručené ústavním pořádkem. Nález Ústavního soudu o takové ústavní stížnosti je vykonatelný doručením jeho písemného vyhotovení účastníkům konkrétního řízení a neuveřejňuje se ve Sbírce zákonů. Pouze má-li právní názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu, který se nevyhlašuje ve Sbírce zákonů, všeobecný význam, může Ústavní soud rozhodnout, že tento právní názor bude uveřejněn ve Sbírce zákonů. Takovýmto uveřejněním ve Sbírce zákonů dá Ústavní soud jasně na vědomí, že jeho právní názor má všeobecný význam. Všechny nálezy Ústavního soudu se uveřejňují ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu a vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby (čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR). Rovněž závěry Ústavního soudu vyslovené v nálezech, kterými soud rozhodoval o ústavní stížnosti ve věci porušení základního práva nebo svobody zaručené ústavním pořádkem tak mají zásadní vliv na sjednocování výkladové praxe právních předpisů. Podle žalovaného je však v případě nálezů, v nichž Ústavní soud vyslovil porušení základního práva či svobody v konkrétním případě, nutno rozlišovat, zda byla Ústavním soudem zohledněna specifika daného případu; závěry vyslovené soudem pro konkrétní případ nelze přijmout jako obecné pravidlo. Podle žalovaného tak neobsahují všechny nálezy Ústavního soudu takové právní závěry, které mají všeobecný význam a jsou aplikovatelné jako „obecné pravidlo“ i na případy, kdy je sice rozhodováno podle totožné právní normy, ale nejsou dána tatáž specifika jako v konkrétním případě rozhodovaném Ústavním soudem.

Podle žalovaného je tedy třeba zodpovědět si otázku, zda v nálezu Ústavního soudu vydaném v konkrétní věci, na kterou je odkázáno, je dán výklad, který je možno obecně vztáhnout na všechny případy, v nichž bude při rozhodování aplikována stejná právní norma.

Žalovaný má zato, že případ posuzovaný Ústavním soudem v nálezu sp. zn. I.ÚS 1835/07 vykazuje taková specifika, která ovšem nejsou dána rovněž v žalobcově případě. Jednalo se o zdanění příjmů nepodnikající fyzické osoby, což není případ žalobce – plátce DPH, přičemž stěžovatel R.P. již v předchozích řízeních namítal, že daň byla stanovena po prekluzi, a to z toho důvodu, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně a dle protokolu s chybným obsahem (nelze taktéž vztahovat na případ žalobce - viz. protokol o zahájení daňové kontroly s žalobcem). K zahájení kontroly došlo v případě posuzovaném Ústavním soudem v pátek 20.12. 2002 v poslední dny lhůty pro vyměření a doměření daně. Stěžovatel R.P. v této souvislosti namítal, že daňová kontrola není úkonem směřujícím k vyměření daně a nemůže mít vliv na běh prekluzivní lhůty. Ústavní soud nedospěl k obecnému závěru, že daňovou

kontrolu nelze považovat za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty upravené v ust. § 47 ZSDP, ale v bodě 42. nálezu sp. zn. I.ÚS 1835/07 se vyjádřil tak, že „v daném případě nelze zahájení kontroly dne 20. 12. 2002, resp. daňovou kontrolu jako celek, považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně“.

Případ posuzovaný Ústavním soudem vykazuje tedy specifika, která nejsou dána v tomto případě, a proto má žalovaný zato, že právní názor uvedený ve shora uvedeném nálezu ÚS stran nezákonného zahájení daňové kontroly nelze krajským soudem na tento případ aplikovat. Ústavní soud v poukazované věci hodnotil konkrétní okolnosti jím projednávaného případu, které nelze univerzálně vztáhnout na jakýkoliv případ prostého neuvedení důvodů pro zahájení daňové kontroly. Ústavní soud v minulosti k uvedené problematice zaujal i stanovisko, ze kterého povinnost sdělit konkrétní pochybnosti při zahájení daňové kontroly nevyplývá (viz. náleze ze dne 4.11.1999, III. ÚS 86/99).

Žalovaný zdůrazňuje, že náleze nebyl zveřejněn ve Sbírce zákonů České republiky. Zcela zásadní je rozpornost takového právního názoru s právní úpravou zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a účelem daňové kontroly, neboť nerozlišuje mezi daňovou kontrolou a vytýkáčím řízením.

Žalovaný v této souvislosti odkazuje na znění ust. § 16 odst. 1 ZSDP, z něhož vyplývá, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Účelem daňové kontroly je ověřit správnost a pravdivost údajů o daňovém základu a dani. Z ust. § 16 ZSDP ani z ustanovení upravujících základní zásady daňového řízení nelze podle stěžovatele dovodit, že by správce daně mohl daňovou kontrolu zahájit pouze v případě, má-li nějaké konkrétní pochybnosti o správnosti údajů uvedených daňovým subjektem v daňovém přiznání. Oprávnění správce daně zahájit daňovou kontrolu je podle žalovaného nutno vykládat v kontextu s celkovou koncepcí daňového řízení ohledně tvrzení daňové povinnosti, která je založena na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Logicky pak správce daně musí mít možnost kontrolovat správnost a pravdivost tvrzení daňového subjektu ohledně jeho daňové povinnosti. Podle stěžovatele je tak daňová kontrola zákonným prostředkem, jehož cílem je ověření údajů významných pro správné stanovení daně.

Ústavní soud se otázkou zahájení daňové kontroly zabýval z úhlu pohledu subjektivního práva jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby a zásahu do osobní sféry jednotlivce. Podle žalovaného dospěl Ústavní soud ve věci vedené pod sp. zn. I. ÚS 1835/07 k závěru o daňové kontrole jako projevu svévole vzhledem ke specifickým okolnostem konkrétního případu. Výše uvedený náleze Ústavního soudu je tak podle žalovaného závazný pouze v konkrétní věci. Žalovaný odkazuje na doktrínu vyslovenou v judikatuře Ústavního soudu, podle níž pro odlišnou situaci jsou závazné účinky rozhodnutí Ústavního soudu různé. K závazným účinkům nálezu Ústavního soudu se vyjádřil Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05, v němž uvádí, že obecné soudy mají povinnost sledovat tzv. „ratio decidendi“, tj. vyložené a aplikovatelné nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se výrok předmětného nálezu opíral s tím, že je třeba pečlivě rozeznávat povinnost respektovat ratio decidendi nálezu Ústavního soudu v dalším řízení v té samé věci (smysl kasační) a povinnost následovat ratio decidendi Ústavního soudu v jiných, ale podobných věcech (smysl precedenční). K precedenční závaznosti nálezu Ústavního soudu se tento soud mimo jiné vyjádřil v tom smyslu, že není nutno vždy reflektovat výklad Ústavního soudu ve skutkově podobných případech, je-li možno přednést seriózní argumenty vedoucí k závěru, že vzhledem ke skutkovým rozdílům není vhodné aplikovat již vyslovený princip na tento další případ.

Ústavní soud ve výše uvedeném nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 konstatuje, že „*použití kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být.*“ Výše citovaný názor Ústavního soudu je sice formulován poměrně obecně, žalovaný v něm však postrádá určení určité míry „konkrétnosti“ pochybností či podezření, která by měla být důvodem pro zahájení daňové kontroly. **Pokud by měl být závěr Ústavního soudu o formulaci (sdělení) důvodů pro zahájení kontroly „obecným pravidlem“ a měl by mít všeobecný význam pro výkladovou praxi, jde skutečně o zásadně nový přístup a ani správce daně (tak jako žalobce) nemohl předpokládat v době zahájení daňové kontroly dne 13.8.2008, že nálezem Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008 dojde k takovému výkladovému posunu v otázce zahajování daňové kontroly. Žalovaný v této souvislosti poukazuje na to, že výkon soudní moci by měl být ovládan zásadou předvídatelnosti soudního rozhodování.**

Žalovaný v této souvislosti odkazuje na současnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to např. na **rozsudek NSS ze dne 3.12.2009 č.j.: 2 Aps 212009-52**, ve kterém byl vysloven právní názor: „*Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy vněm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná pod bodem 21 odůvodnění tohoto rozsudku: citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.*“

Žalovaný se dovolává rovněž toho, že ze samotného nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 vyplývá, že uvedený závěr představuje stanovisko pouze dvou soudců Ústavního soudu, kdy předsedkyně senátu podala odlišné stanovisko k výroku nálezu s tím, že se domnívá, že Ústavní soud měl ústavní stížnost zamítnout. Své odlišné stanovisko podrobně odůvodnila a žalovaný se s tímto stanoviskem JUDr. I. J. ztotožňuje a proto na něho pro stručnost plně odkazuje.

Podle žalovaného je nutné rozlišovat případy zahajování daňové kontroly postupem podle § 16 ZSDP a vytykácího řízení postupem podle § 43 ZSDP, kdy je právě správce daně povinen sdělit daňovému subjektu své pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti údajů uvedených daň. subjektem v přiznání.

Oba instituty slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 ZSDP, v němž je uvedeno vytykácí řízení. V případě vytykácího řízení se vyžaduje, aby zde byly pochybnosti charakterizované v § 43 ZSDP („podezření“); tyto pochybnosti je správce daně ve své výzvě povinen daňovému subjektu sdělit, a to natolik konkrétně a určitě, aby se k nim mohl daňový subjekt vyjádřit. Naproti tomu předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně; jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně. **Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně,**

nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahálení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl.

Z ustanovení § 16 ZSDP ani ze základních zásad daňového řízení nelze dovodit, že daňovou kontrolu lze zahájit a provádět pouze tehdy, má-li správce daně nějaké pochybnosti o správnosti údajů daňového subjektu. Je-li daňová kontrola zákonným prostředkem k prověření základu daně a daně pak, zahájení a provádění daňové kontroly není nezákonným postupem. Jestliže je povinností správce daně dbát o správné plnění daňových povinností, pak je zapotřebí přiznat správci daně rovněž oprávnění kontrolovat, zda daňové povinnosti byly skutečně splněny řádně a úplně.

Umožňuje-li citovaná právní norma provést kontrolu daňového základu a daně, případně dalších okolností významných pro správné stanovení daně, pak zahájení daňové kontroly u žalobce není dle názoru žalovaného svévolným počínáním správce daně.

Žalovaný dále k problematice daňové kontroly konstatuje:

Jak vyplývá i ze stanoviska JUDr. I. J. ke shora uvedenému nálezu ÚS, daňová kontrola je institutem správního dozoru. Správní dozor je upraven v různých zákonech, obecnou právní úpravu správního dozoru představuje zákon o státní kontrole, dále řadu ustanovení týkajících se dozoru obsahují speciální zákony upravující jednotlivá odvětví veřejné správy. Avšak neexistuje žádná právní úprava správního dozoru, kde by byl stanoven požadavek na předchozí existenci konkrétního podezření o porušení zákona, nebo dokonce požadavek na sdělení takového podezření kontrolovanému subjektu při zahájení kontroly.

Dle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu je požadavek sdělení důvodu zahájení daňové kontroly daňovému subjektu ze strany správce daně namísto v případě daňové kontroly opakované, prováděné na stejné dani za stejné zdaňovací období (viz např. rozsudek NSS ze dne 24.1.2006 č.j.: 2 Afs 31/2005-57), což ovšem není nyní Krajským soudem v Brně přezkoumávaný případ žalobce.

Podle žalovaného Ústavní soud v poukazované věci (sp. zn. I. ÚS 1835/07) hodnotil konkrétní okolnosti jím projednávaného případu, které nelze univerzálně vztáhnout na tento případ žalobce.

Žalovaný doplňuje, že obecně lze pojem kontroly vyložit tak, že jde o činnost, při níž se zjišťuje, zda se existující stav shoduje s tím, co má být. Podle žalovaného žádná kontrolní činnost není primárně postavena na „presumpci viny“. Existence kontrolních mechanismů plní vždy preventivní funkci. Z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 je zřejmé, že rovněž stěžovatel R.P. si pojem daňové kontroly vykládá v tom smyslu, že kontrola má plnit i preventivní funkci a není jejím základním účelem vždy doměřit daň. V nálezu se totiž uvádí: „Podle stěžovatele se v případě daňové kontroly jedná o úkon, který by mohl směřovat k vyměření daně, nikoliv úkon, který k němu skutečně směřuje. Jinak řečeno, jejím účelem není vyměřit či dodatečně stanovit daň, ale pouze přezkoušet, tzn. zjistit a prověřit daňový základ.“ Podle žalovaného většina daňových subjektů vnímá právními předpisy upravenou možnost správce daně zahájit v určitém přesně časově ohraničeném horizontu daňovou kontrolu i bez uvedení konkrétního důvodu, který k tomu správce daně vede, jako legitimní, neboť vnímají právě preventivní funkci kontroly.

Pregnantní formulace důvodů při zahajování daňové kontroly by podle žalovaného mařila preventivní funkci kontroly a mohla by vést ke snížení platební morálky daňových subjektů. Pokud by správce daně musel při zahájení daňové kontroly formulovat konkrétní pochybnosti či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší, než by měla být, většinou by to znamenalo, že by musel již před zahájením daňové

kontroly nashromáždit určité důkazní prostředky, které by ho k takovým konkrétním pochybnostem či podezřením vedly (např. provést u daňového subjektu místní šetření a zjišťovat údaje z jeho účetních evidencí); potom by daňový subjekt zpravidla využil toho, že by při zahájení kontroly uvedl důvody pro podání dodatečného daňového přiznání, které by byly totožné s těmi, jež mu sdělil správce daně. Žalovaný je toho názoru, že svévoli při zahájení daňové kontroly naopak zabraňuje náhodný výběr kontrolovaných daňových subjektů, neboť v tomto případě je více eliminován tzv. „lidský faktor“, zejména jsou-li subjekty ke kontrole vybírány za pomoci využití možností výpočetní techniky. Podle poznatků žalovaného je takto při výběru určitého procenta daňových subjektů ke kontrole postupováno i v dalších evropských státech, kdy je pomocí výpočetní techniky určen z centra klíč pro nahodilý výběr kontrolovaných subjektů, což v praxi znamená, že těmto subjektům nemůže být při zahájení daňové kontroly sděleno žádné konkrétní podezření či pochybnosti o tom, že jimi přiznaná daň by měla být nižší, než zákonem stanovená.

Žalovaný předkládá krajskému soudu další argument k posouzení povahy institutu daňové kontroly, tak jak je chápán v evropském právním prostoru, a to nejen v rámci EU (tedy nejen harmonizovanému právu ES), a to právě jako institutu sloužícímu ke kontrole na základě náhodného výběru či dle určitého klíče, rizikových parametrů, automatických analýz apod., tedy k ověření daňových povinností, zároveň působícího i z hlediska preventivního. V žádném případě však není možné jako podmínku zahájení daňové kontroly stanovit při jejím zahájení povinnost vyslovení „apriorních důvodů“ správcem daně, což by bylo zcela v rozporu s právní úpravou, cílem daňové kontroly a jejím smyslem z hlediska zakotvení jako speciálního nástroje k daňovému řízení ve výše uvedeném rámci.

MF ČR si oficiální cestou vyžádalo z daňových správ jiných zemí prostřednictvím Evropské organizace daňových správ (IOTA - Intra-european Organization of Tax Administrations) informaci o právní úpravě v daných zemích vztahenou k daňové kontrole, přičemž výsledkem je jednoznačný závěr o tom, že v dotčených zemích je možné daňovou kontrolu zahájit bez uvedení soudem požadovaných „apriorních důvodů“ (kromě nejednoznačných odpovědí je jedinou jasnou výjimkou pouze Bělorusko - specifická situace vzhledem k provádění řady reforem, atd.). Uvedený materiál je v případě potřeby možno k prokázání tohoto tvrzení vyžádat jako důkazní prostředek přímo od MF ČR, přičemž panu předsedovi NSS JUDr. Josefu Baxovi byl tento materiál přímo od MF zaslán prostřednictvím elektronické pošty.

Nadto se žalovaný domnívá, že pokud by bylo přijato obecné pravidlo o tom, že zákonnou může být pouze ta daňová kontrola, kdy správce daně má konkrétní podezření o zkrácení daňové povinnosti a může tedy daňovou kontrolu u konkrétního daňového subjektu, jemuž toto své konkrétní podezření předem sdělí, mohlo by to vést až k znevýhodnění či poškození daňového subjektu na trhu. Prováděná daňová kontrola by pak totiž byla pro ostatní subjekty, popř. zejména pro obchodní partnery daňového subjektu, signálem o tom, že na uvedený daňový subjekt je třeba si tzv. „dát pozor“, neboť, když je u něj konána daňová kontrola, správce daně získal podezření o tom, že jmenovaný se dopustil zkrácení daňové povinnosti a je tudíž pravděpodobné, že i z hlediska podnikatelské činnosti se může jednat o partnera nespolehlivého, na kterého padá podezření z této činnosti.

Žalovaný dále plně poukazuje v této souvislosti na rozsudek NSS ze dne 3.12.2009 č.j.: 2 Aps 2/2009-52, ve kterém byl vysloven právní názor, že daňová kontrola nemůže být nazírána ani jako forma trestního obvinění dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola plnění jeho daňové povinnosti. Uplatnění veřejné moci v trestním řízení a při daňové kontrole má podstatně odlišnou povahu a obsah, jejím předmětem je zcela něco jiného a diametrálně rozdílné je také postavení orgánů, které ji uplatňují, a těch, vůči nimž směřuje. Právě úvaha o presumpci viny (předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné jeho daňovou povinnost prověřit), je jednoznačným dokladem toho, k čemu takové povrchní připodobnění vede. Správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u nějž probíhá kontrola, zkrátil svou daňovou povinnost, správce daně pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil

správně. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv.

„Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná pod bodem 21 odůvodnění tohoto rozsudku: citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit“.

Žalovaný poukazuje na skutečnost, že také v tomto případě je nutno zcela obecnou námitku žalobce, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně s odkazem na výše uvedený nálezn Ústavního soudu, krajským soudem posoudit při zvážení principů shora uvedených, navíc jedná-li se o plátce DPH, u něhož je správce daně oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daň stanovil a vybral správně, či nikoliv. Žalobce nepodal proti průběhu daňové kontroly námitky s možností následně ji zažalovat jako nezákonný zásah ve správním soudnictví. Žalovaný zastává právní názor, že správcem daně provedená daňová kontrola byla u žalobce zahájena a prováděna v souladu se zákonem a na jeho základě, správce daně předmětnou daňovou kontrolou realizoval své oprávnění, resp. povinnost prověřit daňový základ a další skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období. K preventivnímu významu daňové kontroly a to v kontextu legitimního cíle/zájmu státu na výběru daní za současného respektování proporcionality prostřednictvím standardů/požadavků kladených na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly se vyslovil Ústavní soud v usnesení sp. zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3.11.2010.

Jak již bylo výše uvedeno, daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. **Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má konkrétní podezření o zkrácení daňové povinnosti. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, a proto se daňovému subjektu sdělují, se vztahuje ust. § 43 odst. 1 ZSDP upravující vytykáací řízení, nikoliv ust. 16 odst. 1 ZSDP, v němž je upravena daňová kontrola.**

Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl.

Zahájená daňová kontrola je úkonem správce daně způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období dle ust. § 47 odst. 2 ZSDP; úkony prováděné správcem daně v průběhu daňové kontroly, byly prováděny v souladu se zákonem.

Zahájení daňové kontroly dne 13.8.2008 je úkonem správce daně ve smyslu ust. § 47 odst. 2 ZSDP, učiněným ve lhůtě pro vyměření (doměření) daně z přidané hodnoty za

předmětná zdaňovací období stanovené v ust. § 47 odst. 1 ZSDP, na základě kterého běží tříletá lhůta stanovená v ust. § 47 odst. 1 ZSDP znovu od konce roku 2008. Dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla tedy správcem daně pravomocně vyměřena dodatečnými platebními výměry v prekluzivní lhůtě; předmětné platební výměry byly vydány v souladu se zákonem na základě výsledků daňové kontroly zahájené a prováděné u žalobce v souladu se zákonem a na jeho základě.

K námitce žalobce uvedené v bodu III žaloby, cit.: „V rámci hodnocení důkazů v jejich vzájemné souvislosti Finanční úřad v Kroměříži nepřihlížel k doložené sestavě sklad ze dne 7.11.2008 a k sestavě ze dne 11.5.2009 v rámci jejich logické provázanosti“ žalovaný uvádí následující:

Žalovaný shora uvedenou námitku zásadně odmítá.

Předmětem podnikatelské činnosti žalobce v kontrolovaném období bylo lisování plastových výrobků. Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění žalobcem deklarovaných přijatých zdanitelných plnění uvedených v podaném přiznání za předmětné zdaňovací období, požadoval v rámci daňové kontroly po žalobci doložit takové důkazní prostředky, kterými by prokázal skutečný předmět a rozsah přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období a dále požadoval, aby žalobce prokázal, že v daňovém přiznání vykázaná přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 a 2 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Dále byl žalobce vyzván, aby prokázal, zda došlo při prodeji zboží, které je předmětem ekonomické činnosti, k přiznání daně na výstupu ve smyslu § 21 odst. 1 ZDPH. Ze spisového materiálu vyplývá, že k prokázání výše uvedeného byl žalobce vyzván výzvami k dokazování podle § 16 odst. 2 ZSDP v návaznosti na § 31 odst. 9 ZSDP, již v průběhu kontroly daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Jednalo se o výzvu č.j. 112829/08/320931/4097 ze dne 12.9.2008, výzvu č.j. 27660/09/320931704097 ze dne 5.3.2009, výzvu č.j. 86558/09/320932708410 ze dne 20.7.2010 a výzvu č.j. 98580/09/320932708410 ze dne 3.9.2009. V rámci výše uvedených výzev k dokazování byl žalobce správcem daně upozorněn, že v případě, že nebude-li možno stanovit žalobci daňovou povinnost dokazováním dle § 31 odst. 1 až odst. 4 ZSDP, je správce daně oprávněn stanovit žalobci daňovou povinnost dle § 31 odst. 5 ZSDP, tedy za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s ním.

Jak již bylo výše uvedeno, předmětnými výzvami k dokazování byl žalobce správcem daně vyzván jak k prokázání, že přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 a 2 a § 73 ZDPH), tak především k prokázání skutečnosti, zda došlo při prodeji zboží k přiznání daně na výstupu ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH. Pro uplatňování daně na výstupu v případě zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku je tato skutečnost stěžejní. Aby správce daně mohl tyto rozhodné skutečnosti v řízení ověřit, tak musí být daňový subjekt schopen prokázat mimo jiné i skutečný stav zásob k poslednímu dni zdaňovacího období právě proto, aby bylo zřejmé, zda k uskutečnění zdanitelného plnění v předmětném období došlo či nikoliv. Podle 100 odst. 2 ZDPH je plátce, který nemá povinnost vést účetnictví nebo účetnictví nevede dobrovolně, povinen vést evidenci obchodního majetku. Z uvedených důvodů tedy bylo řízení směřováno prostřednictvím výše uvedených výzev k dokazování, k doložení důkazních prostředků, které by posloužily k prokázání porovnání skutečného stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období se stavem zásob v daňové evidenci, jak vyplývá z § 100 odst. 2 ZDPH a § 7b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro předmětné období (dále jen „ZDP“), jelikož právě stav zásob a hmotného majetku je z hlediska provázanosti na možnost zjistit rozsah uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období nezastupitelný. V odpovědi na předmětné výzvy k

dokazování žalobce doložil důkazní prostředek, který nazval „Sklad“ a uvedl zde název jednotlivého spotřebovaného materiálu na jednotlivé výrobky-výlisky, včetně kalkulace spotřeby jednoho výrobku v kg a cenu 1 kusu výrobku. Dále tam uvedl přesný počet ks nalisovaných výrobků, celkové množství spotřebovaného materiálu, 20% zmetkovost a celkové množství zpracovaného materiálu. Dále předložil materiál, který nazval „Inventura materiálu za rok 2005, 2006, 2007.“ Správce daně dále požadoval prokázání prodeje výrobků dle předložené sestavy „Sklad“ Požadoval také prokázání zmetkovitosti 20% u jednotlivých druhů materiálu. Žalobce sice na všechny výzvy správce daně reagoval, ale konkrétní důkazní prostředky nepředložil. Dne 7.9.2009 obdržel správce daně odpověď na výzvu, ve které se zástupce daňového subjektu vyjadřuje k požadovaným skutečnostem. Mimo jiné přiznal, že výrobky, které žalobce vyrobil, zůstaly na skladě, ale nebyly uváděny v inventuře zásob, protože žalobce nevěděl, jakým způsobem tyto položky ocenit. Zároveň byl předložen „stav materiálu k 31.12. v jednotlivých zdaňovacích obdobích“, který je shodný s původně předloženým prvotním tvrzením o stavu zásob. Žádný konkrétní důkazní prostředek však nebyl předložen. Správce daně měl nadále pochybnosti o rozdílu mezi údaji o stavu zásob uvedeném v daňovém přiznání za zdaňovací období a mezi údaji, které byly uvedeny v sestavě nazvané „Inventura materiálu za rok 2005, 2006, 2007.“ Také tvrzení žalobce o tom, že v předkládaných „inventurách skladu“ neevidoval vlastní výrobu, potvrdilo závěr správce daně o nesprávném, neúplném a neprůkazném zjištění skutečného stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období. Jeho tvrzení o neschopnosti ocenit vlastní konkrétní výrobky odporuje i jím předložená sestava nazvaná „Sklad“, ze které vyplynulo, že žalobce dokázal přesně evidovat konkrétní výrobky, popsat z jakého konkrétního materiálu byly vyrobeny a uvést cenu za jeden kus. Tato skutečnost se nijak neprojevila v celkovém stavu výrobků k poslednímu dni zdaňovacího období. Předložením kumulativních sestav výrobků za roky 2005, 2006 a 2007 bylo správci daně znemožněno také jiným způsobem zjistit stav k poslednímu dni jednotlivého zdaňovacího období a taktéž předložené sestavy vlastních vyrobených výrobků byly vyčísleny kumulativně, takže nebylo možno zjistit ve kterém období byl který výrobek vyroben. Předložením výše uvedených sestav žalobce skutečnosti o stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období neprokázal. Z výše uvedených důvodů neosvědčil správce daně žalobcem předložené sestavy zásob jako důkazní prostředek na jehož základě by bylo možno prověřit skutečný rozsah plnění využitých pro uskutečnění zdanitelná plnění (ekonomické činnosti) za předmětné zdaňovací období.

Dne 4.6.2010 se zplnomocněný zástupce žalobce - Ing. Ladislav Fanc dostavil k projednání a seznámení se s výsledky zjištění správce daně, které jsou uvedeny ve zprávě z daňové kontroly za příslušná zdaňovací období. V protokolu o ústním jednání č.j. 74101/10/320932708410 se zástupce žalobce vyjádřil, že zjištěním správce daně nerozumí a že využije svého práva vyjádřit se k výsledku uvedeném ve zprávě o kontrole. Správce daně předal zástupci žalobce rozhodnutí o určení lhůty k podání vyjádření č.j. 72929/10/320932708410 ze dne 4.6.2010 (lhůta k podání vyjádření byla stanovena do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí, tj. ode dne 4.6.2010). Dne 11.6.2010 byla správci daně doručena žádost o prodloužení lhůty, a to do dne 12.7.2010; správce daně tuto lhůtu akceptoval.

Dne 12.7.2010 bylo správci daně doručeno elektronické podání, ve kterém zplnomocněný zástupce znovu popsal způsob, jakým byly oceňovány zásoby, znovu přiznal neocenění výrobků, které zůstávaly na skladě (nevěděl jak je ocenit a že vůbec nějaké ocenění je potřebné). Zmocněný zástupce zde také uvedl, že dle jeho názoru výše zmetkovitosti byla prokázána a že stavy materiálu uvedené v daňovém přiznání doložil taktéž skladovou evidencí výrobků a zboží; dále uvedl, že pokud i nadále budou pochybnosti správce daně přetrvávat, navrhuje výslech svědka pana Tichého, který měl na starosti městskou správu v Chropyni.

Žalobce zastává názor, že na všechny požadavky správce daně reagoval a že mu není známo, co má ještě prokazovat. Rozpory v průběhu daňové kontroly vznikly mimo jiné také proto, že žalobce nerozumí vedení daňové evidence a ani procesním postupům v rámci daňové kontroly. Žalobce namítá, že správce daně nebyl oprávněn přistoupit ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, neboť jak tvrdí, žalovaný a Finanční úřad v Kroměříži nespĺnily jedno ze základních pravidel pro použití pomůcek, a to dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Žalovaný výše uvedenou námitku zásadně odmítá, přičemž poukazuje na skutečnost, že dne 21.7.2010 se uskutečnilo ústní jednání (viz. protokol o ústním jednání č.j. 84959/10/320932708410), při kterém byl zástupce žalobce - daňový poradce Ing. Ladislav Fanc seznámen s výsledky zjištění správce daně, jakož i se stanoviskem správce daně k jeho vyjádření, doručenému správci daně dne 12.7.2010. Ve vztahu k navrženému výsledku svědka správce daně do protokolu uvedl, že tento výsledek svědka nebude proveden, neboť nemůže přinést žádné nové informace, jelikož žalobce byl povinen podávat hlášení o ekologické likvidaci odpadů pouze na Městském úřadě v Kroměříži a pracovník městské správy v Chropyni se tedy nemůže k jím nespĺněným povinnostem nijak vyjádřit. Správce daně tedy konstatoval, že přetrvaly pochybnosti o rozdílu mezi skutečným stavem zásob a stavem dle daňové evidence v předmětném zdaňovacím období (doklady předložené žalobcem nesou název „Inventura materiálu a Sklad“) a to i z toho důvodu, že žalobce prostřednictvím svého výše uvedeného zástupce uvedl, že výrobky, které vyrobil a které zůstaly na skladě neuměl ocenit, a proto se v zásobách neobjevily. Žalobce tedy nespĺnil své zákonné povinnosti vyplývající z ust. § 31 odst. 9 ZSDP. Správce daně se pokusil formou součinnosti zajistit si dostatek důkazních prostředků nutných pro ověření údajů uvedených žalobcem v daňovém přiznání, ale nebyl úspěšný. Žalobce nedoložil ani jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly požadované skutečnosti. Jelikož ani činností správce daně se takové důkazní prostředky nepodařilo zajistit, nebylo možno ze strany správce daně stanovit daň dokazováním. Vzhledem k tomu, že absence důkazních prostředků byla takové intenzity, že správce daně nemohl stanovit daňovou povinnost dokazováním, byl tento oprávněn na základě ust. § 31 odst. 5 ZSDP stanovit žalobci daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s ním.

S ohledem na výše uvedené lze konstatovat, že ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byly v projednávané věci splněny všechny tři podmínky stanovené v ust. § 31 odst. 5 ZSDP:

- 1) daňový subjekt nespĺnil některé ze svých povinností při dokazování,
- 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a
- 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

Při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nespĺnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o náležitost zásadní. Žalovaný poukazuje na skutečnost, že z ustanovení § 21 odst. 1 ZDPH je patrné, že povinnost uplatnit daň na výstupu při dodání zboží vzniká výhradně ve vazbě na okamžik faktického uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž v případě dodání zboží se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání zboží při prodeji podle kupní smlouvy (§ 21 odst. 4 písm. a) ZDPH nebo převzetím zboží v ostatních případech (§ 21 odst. písm. b) ZDPH). Aby správce daně mohl tuto rozhodnou skutečnost v řízení ověřit, je daňový subjekt (žalobce) povinen prokázat mimo jiné i skutečný stav zásob k poslednímu dni zdaňovacího období právě proto, aby bylo zřejmé, zda k uskutečnění zdanitelného plnění v předmětném období došlo či nikoliv. Podle 100 odst. 2 ZDPH je plátce, který nemá povinnost vést účetnictví nebo účetnictví nevede dobrovolně, povinen vést evidenci obchodního majetku, přičemž tímto se

pro účely daně z přidané hodnoty dle § 4 písm. c) ZDPH rozumí souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností. Z uvedeného důvodu musel být správcem daně prvního stupně logicky kladen důraz na předložení takových důkazních prostředků, které by posloužily k prokázání porovnání skutečného stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období se stavem zásob v daňové evidenci, jak vyplývá z ust. § 100 odst. 2 ZDPH a ust. § 7b odst. 4 ZDP, jelikož právě stav zásob a hmotného majetku je z hlediska provázanosti pro možnost zjistit rozsah uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období nezastupitelný. Z ust. § 100 ZDPH vyplývá povinnost daňového subjektu (žalobce) vést evidenci pro daňové účely a z ust. § 7 odst. 15 ZDP daňovou evidenci.

Co vše je povinen žalobce evidovat v evidenci pro daňové účely je uvedeno v ust. § 100 ZDPH a co v daňové evidenci je uvedeno v ust. § 7b ZDP. Jedná se o následující údaje.

Podle ust. § 100 odst. 1 ZDPH je plátce povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti.

Podle ust. § 100 odst. 2 ZDPH plátce, který nemá povinnost vést účetnictví nebo účetnictví nevede dobrovolně, je povinen vést evidenci obchodního majetku.

Podle ust. § 7b ZDP:

- a) příjmy a výdaje, v členění potřebném pro zjištění základu daně,
- b) majetek a závazky

Co se rozumí pojmem majetek vyplývá z ust. § 7b odst. 2 ZDP.

Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Zvláštními předpisy o účetnictví se pak rozumí ust. § 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že daňový subjekt (žalobce) je povinen vést nejen evidenci příjmů a výdajů, ale také evidenci svého majetku a závazků a tyto své záznamy je také povinen prokázat, a to např. doklady, které prokázají oprávněnost provedené evidence jak příjmů, tak výdajů. Daňový subjekt může požadované skutečnosti prokázat i jiným způsobem. Důkazní břemeno leží v daňovém řízení na daňovém subjektu (žalobci), který je povinen prokázat, mimo jiné, jím tvrzené skutečnosti. Žalobce byl tedy povinen prokázat oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně a také skutečnost, že svůj majetek prokazatelným způsobem evidoval. Jestliže tedy žalobce doložil neúplnou daňovou evidenci, není schopen doložit zjištění skutečného stavu majetku a jeho porovnání se stavem evidenčním (viz. ust. § 7b ZDP a ust. § 100 ZDPH), proto nelze takovou evidenci osvědčit jako průkaznou a osvědčit ji jako důkaz prokazující údaje v daňovém přiznání. Žalobce dále neprokázal, že průkazným způsobem provedl porovnání skutečného stavu zásob se stavem vyplývajícím z údajů uvedených v daňové evidenci. Z výše uvedeného vyplývá, že daňový subjekt neprokázal takovou evidenci majetku, která by umožnila správci daně zjistit správnou výši jeho daňové povinnosti. Tím, že žalobce předložil v rámci daňové kontroly stavy zásob kumulativně za tři roky dohromady, bylo správci daně znemožněno, aby skutečnosti jím tvrzené v daňové evidenci a daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období ověřil. Tento stav zásob nebylo možno ověřit ani podle jiných předložených důkazních prostředků, protože vlastní výrobu a zůstatky na skladě daňový subjekt nevyčíslil v Kč a opět je uvedl v celkovém množství za tři roky a také názvy zboží a vlastních výrobků nelze jednoznačně přiřadit k prvotní ani následné evidenci skladu. Žalobce neprokázal, že veškeré výdaje jím vynaložené je možno považovat za výdaje dle § 24 ZDP a současně tedy ani nedošlo k prokazatelnému doložení, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečňování ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1

ZDPH. Jelikož žalobce své povinnosti nesplnil, a toto jeho pochybení způsobilo neprůkaznost daňové evidence, byla první podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek (nesplnění povinností při dokazování) splněna.

K nemožnosti stanovit daň dokazováním žalovaný uvádí, že skutečnosti týkající se přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v daňovém přiznání lze považovat za prokázané ve smyslu ust. § 31 odst. 9 ZSDP tehdy, jestliže tato plnění uvedená v daňovém přiznání odpovídají údajům v evidenci pro daňové účely vedené podle ust. § 100 ZDPH a daňové evidenci, která je vedena ve smyslu ust. § 7b ZDP. Takovou daňovou evidenci lze považovat za základní přímý důkaz, byť ne jediný. Podle ust. § 31 odst. 4 ZSDP lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Pokud však neexistuje daňová evidence vedená v souladu se zákonem (v daném případě byla daňová evidence vedena neprůkazným způsobem), musel by žalobce v rámci důkazního břemene podle ust. § 31 odst. 9 ZSDP unést takové důkazy, které by v plném rozsahu daňovou evidenci nahradily a způsobem bezpochybným doložily veškeré skutečnosti týkající se přijatých a uskutečněných plnění, které jsou v daňovém přiznání uvedeny. Tak tomu však v dané věci nebylo. Žalobce sice předložil důkazní prostředky vztahující se k daňové evidenci, ale tyto vzhledem k jejich neúplnosti nebylo možno osvědčit jako důkaz. Žalobce tedy nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Bez průkazně vedené daňové evidence, a s ní související evidence majetku, není správce daně schopen objektivně posoudit, zda veškerá přijatá zdanitelná plnění vztahující se k ekonomické činnosti plátce lze považovat za plnění, jež byla použita pro uskutečňování ekonomické činnosti ve smyslu ust. § 72 odst. 1 ZDPH, neboť pouze průkazně vedená evidence majetku prokáže, zda zboží a vlastní výrobky byly prodány (zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění), nebo zůstaly neprodány na skladě (inventura - plnění budou případně uskutečněna v budoucích zdaňovacích obdobích), popř. došlo ke škodám na zboží (porovnání stavu skutečného se stavem dle daňové evidence - škody a manka nejsou z hlediska ZDPH zdanitelným plněním). Bez průkazně vedené evidence majetku však toto není možné. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že i druhá podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, tj. nemožnost stanovení daně dokazováním byla v tomto případě splněna.

K problematice srovnatelnosti vybraného daňového subjektu žalovaný uvádí, že z úředních záznamů č.j. 92338/10/320932708410, č.j.: 92340/10/320932708410, č.j.: 92341/10/320932708410 a následně vydaných dodatečných platebních výměrů na DPH za předmětná zdaňovací období vyplývá, že byl použitý daňové subjekty ze stejné lokality, který také vedl daňovou evidenci a měl stejný druh podnikatelské činnosti. Zákonná norma sice neurčuje obsah pojmu stanovení daně „dostatečně spolehlivě“, ale s ohledem na kontext, lze soudit, že se jedná o takovou výši daně, která bude představovat kvalifikovaný odhad výše daně na základě známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, tj. mělo by se jednat o takovou daň, která se pokud možno bude co nejvíce blížit realitě. Na druhou stranu je zřejmé, že nelze objektivně docílit stavu, že daň stanovená za použití pomůcek bude stanovena stejně přesně jako daň stanovená dokazováním, jelikož stanovení daně za použití pomůcek je pouze náhradní formou stanovení daňové povinnosti. Z úředních záznamů č.j. 92338/10/320932708410, č.j.: 92340/10/320932708410, č.j.: 92341/10/320932708410 vyplývá, že správce daně využil jako pomůcku údaje zjištěné u obdobných daňových subjektů, a to co do druhu činnosti a lokality provozování činnosti. Výhody ve smyslu § 46 odst. 3 ZSDP, které správce daně zohlednil ve prospěch žalobce jsou uvedeny ve výše uvedených úředních záznamech, do nichž měl možnost žalobce nahlédnout. Daňová povinnost byla žalobci stanovena v souladu s ust. § 31 odst. 7 a ust. § 46 odst. 3 ZSDP dostatečně spolehlivě.“

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s.ř.s.) a řízení předcházející jejich vydání. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, při splnění podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s.ř.s., poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyjádřili souhlas.

Žalobkyně napadla žalobou celkem 10 rozhodnutí žalovaného ze dne 25.2.2011, jimiž bylo rozhodováno o odvolání proti dodatečným platebním výměrům prvostupňového správce daně, všech vydaných na základě daňové kontroly zahájené u žalobkyně dne 13.8.2008.

Rozhodnutím ze dne 25.2.2011 č.j. 2590/11-1301-704581 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j. 92792/10/320912701192, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2005 ve výši 19.164,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 25.2.2011 č.j. 2591/11-1301-704581 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j. 93315/10/320912701192, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005 ve výši 10.029,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 25.2.2011 č.j. 2592/11-1301-704581 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j. 93338/10/320912701192, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2006 ve výši 19.365,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 25.2.2011 č.j. 2593/11-1301-704581 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j. 93371/10/320912701192, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2006 ve výši 351,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 25.2.2011 č.j. 2594/11-1301-704581 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j. 93384/10/320912701192, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2006 ve výši 8.747,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 25.2.2011 č.j. 2595/11-1301-704581 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j. 93400/10/320912701192, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2006 ve výši 26.284,- Kč a současně byla žalobkyně vyrozuměna o povinnosti uhradit penále ve výši 5.256,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 25.2.2011 č.j. 2596/11-1301-704581 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j. 93405/10/320912701192, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2007 ve výši 22.268,- Kč a současně byla žalobkyně vyrozuměna o povinnosti uhradit penále ve výši 4.453,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 25.2.2011 č.j. 2597/11-1301-704581 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j.

93428/10/320912701192, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007 ve výši 19.870,- Kč a současně byla žalobkyně vyrozuměna o povinnosti uhradit penále ve výši 3.974,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 25.2.2011 č.j. 2598/11-1301-704581 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j. 93463/10/320912701192, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2007 ve výši 1.594,- Kč a současně byla žalobkyně vyrozuměna o povinnosti uhradit penále ve výši 318,- Kč.

Rozhodnutím ze dne 25.2.2011 č.j. 2599/11-1301-704581 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Kroměříži ze dne 19.8.2010, č.j. 93470/10/320912701192, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 ve výši 24.683,- Kč a současně byla žalobkyně vyrozuměna o povinnosti uhradit penále ve výši 4.936,- Kč.

Jak plyne z obsahu podané žaloby, žalobkyně označila napadená rozhodnutí, jejichž zrušení se domáhá a všechna napadla shodnými námitkami. Zásadní žalobní námitka směřuje proti postupu správce daně při zahájení daňové kontroly, která je vyargumentována odkazem na nálezy Ústavního soudu ve věci vedené pod sp.zn. I. ÚS 1835/07.

Bylo proto zapotřebí vypořádat nejprve námitky žalobkyně, které vytýkají žalovanému, že při svém rozhodování nevycházel z tohoto nálezu Ústavního soudu, v návaznosti na to, pak nebyl správně vypočítán a zohledněn běh prekluzivní lhůty pro doměření daně. Námitku žalobkyně nemohl zdejší soud považovat za důvodnou. Odkazuje především na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovanému ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2000/2010, ve kterém bylo výslovně uvedeno: že „*Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu, nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrné, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal s právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu (např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53), který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly. ...Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná pod bodem 21*

odůvodnění tohoto rozsudku: citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.“ Na shora uvedené názory osmého a druhého senátu Nejvyššího správního soudu pak zcela konstantně navázaly další senáty, namátkou lze uvést např. rozsudky ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, dále např. rozsudek ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, rozsudek ze dne 24. 3. 2010, č. j. 8 Afs 7/2010 - 70, rozsudek ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 28/2010 - 107, rozsudek ze dne 13. 10. 2010, č. j. 1 Afs 71/2010 - 136 a také rozsudek tohoto senátu ze dne 15. 12. 2010, č. j. 9 Afs 45/2010 - 69.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2010, č. j. 1 Afs 71/2010 - 136, je nutné střet veřejného zájmu na stanovení a výběru daní a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud odkazuje na svoji judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publ. pod č. 735/2006 Sb. NSS).

Zákonnost a ústavnost závěrů týkající se shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu byla nepřímo potvrzena usnesením Ústavního soudu ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10, kterým byla ústavní stížnost proti rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, odmítnuta. Ústavní soud zde mimo jiné připomněl argumentaci Nejvyššího správního soudu uvedenou v napadeném rozsudku, která se týká pojetí kontroly ve státní správě a preventivního významu daňové kontroly, a to v kontextu legitimního cíle, kterým je zájem státu na výběru daní za současného respektování proporcionality prostřednictvím standardů kladených na ochranu práv daňových subjektů. Dále konstatoval, že samotná neexistence pochybností vedoucí k zahájení daňové kontroly legitimitu daňové kontroly nezpochybňuje.

Právní názor vyjádřený v rozsudku č. j. 8 Afs 7/2010 - 70 lze označit za ustálený právní názor Nejvyššího správního soudu k problematice ústavní konformity zahájení daňové kontroly (srov. zejm. rozsudky ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS, ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, č. 2000/2010 Sb. NSS; dále srov. např. rozsudky ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 - 90, ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 9 Afs 108/2009 - 43, ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 26/2010 - 163, ze dne 27. 5. 2010, č. j. 2 Afs 10/2010 - 71, ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Aps 1/2010 - 89, ze dne 9. 9. 2010, č. j. 2 Aps 1/2010 - 156, ze dne 22. 7. 2011,

čj. 5 Afs 61/2010 - 61, či ze dne 21. 9. 2011, čj. 9 Afs 4/2011 - 96, www.nssoud.cz). Tento právní závěr přitom nebyl shledán ústavně nesouladným ani v novější rozhodovací praxi Ústavního soudu (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2010, sp. zn. IV. ÚS 36/10, kterým Ústavní soud pro zjevnou neopodstatněnost odmítl ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 1983/2010 Sb. NSS). Ostatně i usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10, kterým byla pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. 2000/2010 Sb. NSS, svědčí o tom, že předmětný právní názor, tj. názor vyslovený mimo jiné i v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 7/2010 - 70, z ústavněprávního pohledu obstál.

Navíc v projednávané věci nutno zdůraznit, že dne 8. 11. 2011 vydalo plénium Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 stanovisko (dostupné na <http://nalus.usoud.cz>), ve kterém se odchýlilo od právního názoru vysloveného v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 a konstatovalo, že postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu bez podloženého podezření o nikoliv řádném splnění daňové povinnosti, nelze bez dalšího považovat za porušení principu proporcionality a za realizaci pravomoci správce daně v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Pokud tedy žalobkyně namítla, že v přezkoumávané věci je nutno aplikovat právní názor vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ve věci sp.zn. I. ÚS 1835/07, nemohl zdejší soud jejím námitkám přisvědčit.

Z předloženého správního spisu v dané věci vyplývá, že u žalobkyně byla zahájena daňová kontrola dne 13.8.2008, přičemž žalobkyně byla vyrozuměna o tom, že se jedná o kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005, 4. čtvrtletí 2005, 1. čtvrtletí 2006, 2. čtvrtletí 2006, 3. čtvrtletí 2006, 4. čtvrtletí 2006, 1. čtvrtletí 2007, 2. čtvrtletí 2007, 3. čtvrtletí 2007 a 4. čtvrtletí 2007. Žalobkyni se tak dostalo informace, že tímto dnem u ní byla zahájena daňová kontrola. Při zahájení daňové kontroly byly vyžádány kompletní doklady týkající se kontrolovaných daní v jednotlivých zdaňovacích obdobích, které byly předmětem kontroly. Následně provedl správce daně celou řadu úkonů, které lze kvalifikovat jako úkony způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období.

Také tyto skutečnosti svědčí o odlišnosti posuzované věci oproti věci rozhodované Ústavním soudem, v jehož případě se jednalo o zahájení daňové kontroly dne 20. 12. 2002, v pátek těsně před Vánocemi, pouhých deset dnů před uplynutím prekluzivní lhůty. Kontrola žalobkyně za všechna uvedená zdaňovací období byla naopak zahájena v dostatečném časovém odstupu před uplynutím prekluzivních lhůt a již při jejím zahájení byly vyžádány daňové doklady. V žádném případě se tak v přezkoumávané věci nemohlo jednat o úkon, jehož jediným cílem bylo účelově prodloužit již končící prekluzivní lhůtu pro vyměření daně. Pro posouzení věci z hlediska účelovosti není také nepodstatné, že správce daně si při zahájení kontroly vyžádal příslušné doklady. Ze spisu plyne, že veškeré další úkony správce daně následovaly s ohledem na základní zásady daňového řízení v přiměřených časových intervalech po celou dobu daňové kontroly (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 113). Zahájení daňové kontroly v nyní projednávané věci netrpělo ani svévolí, ani libovůlí správce daně a nevykazovalo žádné zásadní nedostatky, pro které by mělo být hodnoceno jako ryze formální, účelový a tudíž neústavní úkon. V souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu tak bylo zahájení daňové kontroly v této věci způsobilé přerušit prekluzivní lhůtu ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve

znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť směřovalo k účelu stanovenému v § 16 odst. 1 tohoto zákona.

Dále je zapotřebí zmínit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, v němž je uveden závěr, že z pohledu posouzení, co je úkonem dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je nutno na daňovou kontrolu pohlížet jako na jeden celek, tj. prekluzivní lhůta je přerušena ke dni zahájení daňové kontroly a další úkony prováděné správcem daně v rámci daňové kontroly již na běh prekluzivní lhůty nemají vliv. V odůvodnění tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že daňová kontrola je bezpochyby souborem vícero dílčích úkonů správce daně, v dané věci však bylo nutno rozhodnout, zda každý z těchto úkonů přerušuje lhůtu k vyměření či doměření daně. Jestliže je daňová kontrola nástrojem ke zjištění či prověření daňového základu či jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně u daňového subjektu, je logické, že v podstatě každý z úkonů správce daně provedených v rámci daňové kontroly obsahově splňuje pojem úkonu přerušujícího prekluzivní lhůtu dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (*úkon směřující k vyměření daně či jejímu dodatečnému stanovení*). Nejvyšší správní soud však v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že takový výklad by neodůvodněně zvýhodňoval správce daně oproti daňovým subjektům, neboť v jejich neprospěch je daňová kontrola v § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považována za jednotný úkon, a na daňovou kontrolu je tedy z hlediska ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nahlížet tak, že po jejím řádném zahájení, které běh prekluzivní lhůty přerušuje, již žádné další úkony nemají na běh prekluzivní lhůty vliv. V textu odůvodnění je zdůrazněno, že zahájení daňové kontroly je nutno stanovit k datu, kdy je daňová kontrola skutečně řádně zahájena v souladu se zákonem, nikoliv k datu, které správce daně formálně stanoví, například v protokolu o zahájení daňové kontroly.

I z dalších rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. pod sp. zn. 8 Afs 3/2006 a 5 Afs 16/2004) je zřejmé, že pokud správce daně formálně zahájí daňovou kontrolu sepsáním protokolu o daňové kontrole, jeho postup má však vady, je nutno kontrolu považovat za zahájenou až prvním následujícím úkonem, který je učiněn v souladu se zákonem. Je zřejmé, že podmínku souladu se zákonem nemůže splňovat úkon, který by byl správcem daně učiněn po uplynutí prekluzivní lhůty. Tak tomu bylo ve věci projednávané Ústavním soudem pod sp. zn. I. ÚS 1835/07, kdy daňová kontrola byla zahájena na sklonku prekluzivní lhůty, při jejím zahájení došlo k vadám a veškeré další úkony byly již provedeny po uplynutí prekluzivní lhůty. V takovém případě lze souhlasit se závěrem, že k přerušení lhůty nedošlo, neboť úkon učiněný před jejím uplynutím nebyl bezvadný, k dalším úkonům již vzhledem k uplynutí prekluzivní lhůty nebylo možno přihlídnout.

Dále žalobkyně namítá, že správce daně prvního stupně, následně pak ani žalovaný, nepřihlédli dostatečně k předloženým důkazům, zejména se mělo jednat o sestavy Sklad ze dne 7.11.2008 a ze dne 11.5.2009. Ani tato námitka není důvodná.

V dané věci se jedná o stanovení daně na základě pomůcek, kdy je přezkoumání prvostupňového rozhodnutí odvolacím orgánem a následně i přezkumná činnost soudu omezena pouze na okolnost, zda byly v daňovém řízení splněny všechny předpoklady pro stanovení daně tímto způsobem.

Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném pro přezkoumávanou věc, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno stanovit daňovou povinnost

dokazováním podle odst. 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.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), a povinnost svá tvrzení doložit (břemeno důkazní). Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň za použití pomůcek. Zákonné podmínky pro tento způsob stanovení daně podle pomůcek, jsou zakotveny v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, tak, že zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odst. 1 - 4, je správce daně oprávněn vyměřit daň za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Je přitom současně vázán ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Pro tento předpokládaný postup musí být splněny předpoklady a musí být zohledněny též okolnosti, z nichž mohou plynout výhody pro daňový subjekt. Rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek je omezen ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků na zjištění, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a absence důkazů tak neumožňuje stanovit daň dokazováním, jakož i na zjištění, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovená dostatečně spolehlivě. Pro žalovaného platí, že v odvolacím řízení, vázán ustanovením § 50 odst. 5 citovaného zákona, zkoumá pouze to, zda zákoné podmínky byly dodrženy a neshledá-li v postupu správce daně prvého stupně žádná pochybení, je povinen odvolání daňového subjektu pro neodůvodněnost zamítnout. Žalovaný jako odvolací orgán nemůže zasahovat do volné úvahy prvostupňového správce daně, vztahující se k volbě pomůcek. Ani v přezkumném řízení soudu na základě žaloby, není soud oprávněn do těchto úvah zasahovat a v řízení pouze posuzuje, zda se správce daně a následně žalovaný při svém rozhodování neodchýlili z rámce, který je zákonem vymezen a zda o odvolání bylo rozhodnuto způsobem zákonem stanoveným.

V přezkoumávané věci se soud nejprve zabýval otázkou, zda byl v případě žalobkyně naplněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, zda správce daně splnil své zákoné povinnosti, a zda jeho závěr, je závěr souladný se zákonem. Správce daně žalobkyni vyzval k prokázání skutečností, které sama tvrdila, žalobkyně k výzvě správce daně neprokázala skutečnosti správcem daně požadované a nevyvrátila ani oprávněné pochybnosti o správném vedení daňové evidence za příslušná kontrolovaná zdaňovací období. Zjištění správce daně jsou popsána v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, na které krajský soud plně odkazuje. Z tohoto rozhodnutí, zejména na str. 2 až 6 vyplývá, že stavy zásob předložené žalobkyní „kumulativně za tři roky dohromady“ správce daně k dispozici měl, přičemž také srozumitelně vysvětlil, z jakých důvodů nebylo možno ověřit v příslušných zdaňovacích obdobích konkrétní stavy zásob, a to vždy k poslednímu dni každého z kontrolovaných zdaňovacích období, přičemž z předložených sestav výrobků rovněž nebylo možno zjistit, ve kterém období byl ten který výrobek vyroben. Správce daně žalobkyni srozumitelně vyjádřil proč nemohl osvědčit předložené sestavy zásob jako důkazní prostředek, na jehož základě by bylo možno prověřit skutečný rozsah plnění využitých pro uskutečněná zdanitelná plnění v předmětných zdaňovacích obdobích. Veškeré nesrovnalosti jsou podrobně popsány jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Správci daně nezbylo než konstatovat, že vlivem nesplnění povinností žalobkyně nebylo možno stanovit daň dokazováním a při stanovení daňového základu a daně pak nezbylo než použít pomůcek. Tyto závěry žalobkyně v žalobě nemohla

nijak zpochybnit tvrzením, že správce daně nezohlednil jí předložené sestavy Skladu. Bylo přitom pouze na žalobkyni, na níž plně leželo důkazní břemeno, aby správci daně potřebné důkazy poskytla, zvláště byla-li k tomu správcem daně opakovaně vyzývána a bylo s ní opakovaně několikrát v řízení jednáno. Nestalo-li se tak, jde plně k její tíži, že správce daně nemohl stanovit daň dokazováním. Na stanovení daně podle pomůcek nelze nahlížet jako na sankci, ale jako na subsidiární způsob stanovení daně, který je namísto aplikovat vždy, kdy objektivně nelze použít dokazování. Uvedené závěry soudu jsou plně v souladu s bohatou a konstantní judikaturou správních soudů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, č.j. 5 Afs 47/2005-59, ze dne 28.5.2009, č.j. 1 Afs 46/2009, ze dne 18.2.2010, č.j. 7 Afs 2/2010-97 – vše www.nssoud.cz).

Důvodnou neshledal soud ani námitku, že žalobkyně nebyla seznámena s výhodami plynoucími pro daňový subjekt. Tato námitka nebyla žalobkyní v průběhu daňového řízení, ani v odvolání uplatněna, proto se jí žalovaný výslovně v napadeném rozhodnutí blíže nezabýval a nelze mu vytýkat nezákonnost proto, že odvolání projednal a rozhodl o něm v tom rozsahu, v jakém žalobkyně odvolací námitky uplatnila (srov. dikci ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu). V odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí žalovaný vypořádal odvolací důvody, které žalobkyně uplatnila, jak plyne z velmi podrobného odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, přičemž žalobkyně ani netvrdí, že by tomu tak nemělo být. Tvrdí-li pak žalobkyně až v žalobě, že nebyla seznámena s výhodami při stanovení daně podle pomůcek a nemohla se vyjádřit k uznání „nějakých výhod“, nemohl tuto námitku soud shledat jako důvod pro zrušení napadených rozhodnutí. Se žalobkyní bylo v průběhu řízení opakovaně jednáno, byla seznámena s výsledky provedené daňové kontroly a se všemi zjištěními správce daně, včetně výhod dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, který byl v řízení aplikován, k nimž správce daně přihlížel. Žalobkyně měla možnost se ke všem zjištěním vyjádřit. Navíc byla žalobkyně v řízení kvalifikovaně zastoupena, rovněž jejímu daňovému poradci byla poskytnuta lhůta k seznámení se se závěry zprávy o daňové kontrole, lhůta k vyjádření byla dokonce správcem daně prodloužena.

Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí velmi podrobně věnoval aplikaci ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění aplikovaném pro danou věc, přičemž podrobně vypořádal podmínky pro stanovení daňové povinnosti pomůckami.

Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu, přičemž žalovaný své povinnosti dostál. K rozsahu přezkumu lze odkázat na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení z 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 15/2007 - 75: „*odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit).*“.

Daňový subjekt tak může při stanovení daně pomocí pomůcek v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: především může brojit proti správcem daně zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování; toto tvrzení musí samozřejmě opírat o patřičné důkazy. V nyní posuzované věci nemá krajský soud pochyb o tom, že žalobkyně nesplnila svou povinnost prokázat tvrzení obsažená v daňových přiznáních, a nebylo tedy možno stanovit daň dokazováním, ale bylo třeba přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek.

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 vyměřování 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 určených 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. Své 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.*“.

Žalobkyně se omezila pouze na konstatování, že nebyla seznámena s výhodami, nepředestřela však žádné relevantní tvrzení, jimiž by vyvrátila dostatečnou spolehlivost vyměřené daně za každé konkrétní zdaňovací období, u každého konkrétního žalobu napadeného rozhodnutí.

Vzhledem ke všem shora uvedeným důvodům, nemohl zdejší soud jinak, než shledat žalobkyní uplatněné námitky jako nedůvodné a žalobu dle § 78 odst. 7 zamítnout.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému, který měl ve věci plný úspěch žádné náklady související s tímto řízením nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti, nevznikly. Soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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 u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 24. července 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu