



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **Z. P.**, zastoupeného JUDr. Evou Zemanovou, daňovou poradkyní se sídlem Brno, Přívrat 12, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24.8.2010, č.j. 12109/10-1300-704326, č.j. 12110/10-1300-704326, č.j. 12111/10-1300-704326, č.j. 12112/10-1300-704326, č.j. 12113/10-1300-704326, č.j. 12114/10-1300-704326, č.j. 12115/10-1300-704326, č.j. 12116/10-1300-704326, č.j. 12117/10-1300-704326, č.j. 12118/10-1300-704326, č.j. 12119/10-1300-704326, č.j. 12120/10-1300-704326,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 5.11.2010 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24.8.2010, č.j. 12109/10-1300-704326, č.j. 12110/10-1300-704326, č.j. 12111/10-1300-704326, č.j. 12112/10-1300-704326, č.j. 12113/10-1300-704326, č.j. 12114/10-1300-704326, č.j. 12115/10-1300-704326, č.j. 12116/10-1300-704326, č.j. 12117/10-1300-704326, č.j. 12118/10-1300-704326, č.j. 12119/10-1300-704326, č.j. 12120/10-1300-704326, kterými byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu

v Břeclavi na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna až prosince 2006, č.j. 117056/09/298912705221, č.j. 117078/09/298912705221, č.j. 117086/09/298912705221, č.j. 117087/09/298912705221, č.j. 117088/09/298912705221, č.j. 117089/09/298912705221, č.j. 117090/09/298912705221, č.j. 117059109/298912705221, č.j. 117092/09/298912705221, č.j. 117093/09/298912705221, č.j. 117094/09/298912705221, č.j. 117095/09/298912705221, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty pomocí pomůcek.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného z důvodu, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, tj. za použití přiměřených a odpovídajících pomůcek. Dle žalobce není pravda, že správce daně vybral dva nejvíce se blížící subjekty, neboť použil jediné dva, které byly vyhledány. Oba subjekty nebyly srovnatelné se žalobcem, ale byly použity z nutnosti, neboť jiné subjekty správce daně nebyl schopen vyhledat. Použité subjekty měly dle žalobce odlišné parametry, zejména subjekt ze Zlína, a to s ohledem na počet obyvatel Zlína tedy i zákazníků a možnost vyšší marže. Dle žalobce žalovaný nevyhodnotil jako výhodu pro žalobce spádovost Brna, což nutí žalobce snižovat marže. Ohledně srovnávaných subjektů žalobce dále uvedl, že nesrovnatelnost subjektů je zejména v rozdílu podílů mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními v případě zlínského subjektu, v důsledku čehož došlo k navýšení doměrku na DPH. Dle žalobce bylo použití zlínského subjektu čistě účelové a citelně poškodilo práva žalobce, což umocňuje fakt, že při stanovení daně z příjmů nebyl zlínský subjekt jako pomůcka využit, když ale výstupy pro daň z příjmů mají přímou vazbu na výši uskutečněných zdanitelných plnění u DPH.

[3] Napadené platební výměry nadto trpí dle žalobce procesní vadou, neboť výrok neobsahuje odkaz na konkrétní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a nadto je ve výroku uvedeno „ve znění pozdějších předpisů“, což znamená ve znění platném ke dni vydání platebních výměrů. Stejnou vadou trpí i napadené rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

[4] Žalovaný se k žalobě vyjádřil ve svém podání, doručeném soudu dne 23.2.2011, ve kterém s ohledem na shodu odvolacích a žalobních námitek odkázal na žalobou napadená rozhodnutí s tím, že při stanovení daně pomůckami bylo jako pomůcek využito vlastních poznatků správce daně a rovněž vyjádření jiných správců daně. Jako pomůcku použil správce daně také část účetnictví doloženého žalobcem týkající se přijatých zdanitelných plnění.

[5] Žalovaný má za to, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě, když žalobce se v podstatě domáhá možnosti vybrat si sám pomůcky pro stanovení daně, což mu však nepřísluší. Nízký počet možných subjektů pro srovnání nijak nesnižuje vypovídací hodnotu získaných údajů, přičemž bylo vyhodnoceno, v čem je podnikání žalobce obdobné a v čem rozdílné a rozdílnosti byly zohledněny. K hodnocení srovnatelnosti zlínského subjektu odkázal žalovaný na napadená rozhodnutí, když pro stručnost pouze shrnul, že s ohledem na marže žalobce v rámci velkoobchodu (a s nimi srovnatelnými maržemi v maloobchodu) se žalobce blížil výši marží právě zlínskému subjektu a nikoliv subjektu z Uherského Hradiště a tedy zprůměrnováním obou subjektů postupoval správce daně spíše ve prospěch žalobce.

[6] K námitce procesních vad platebních výměrů odkázal žalobce na napadeném rozhodnutí a judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že po vyjádření k žalobním námitkám navrhl žalobu zamítnout.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[7] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[8] Před vlastním hodnocením žalobních námitek týkajících se vyměření daně pomocí pomůcek je třeba zdůraznit zásadní odlišnost mezi odvolacím přezkumem rozhodnutí, kterým byla daň doměřena na základě dokazování a přezkumem rozhodnutí, kterým byla doměřena daň na základě pomůcek.

[9] K mezím přezkumu se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud v řadě rozhodnutí. Například v rozsudku ze dne 27.7.2005, č.j. 1 Afs 70/2004-80 (Sb. NSS 937/2006) uvedl, že „*brojí-li daňový subjekt proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jen podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Oněmi zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7). To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu jednají správci daně při správě daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení, při tom volí jen takové prostředky, které umožňují ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Užil-li správce daně prvního stupně takový způsob stanovení daně (pomůcky), zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň je stanovena pomocí pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím je také určen jeho rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu.*“

[10] Obdobně podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č.j. 1 Afs 74/2004-64, „*Při stanovení daně za použití pomůcek zkoumá odvolací orgán nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změní nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvního stupně vztahující se k volbě pomůcek.*“

[11] Nad rámec uvedeného dále dovodila judikatura povinnost „*V případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti vyplývající z § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.*“ (podle

rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, čj. 9 Afs 14/2008-81 a podle nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01)

[12] Dle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změni nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

[13] S ohledem na uvedené ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ve smyslu výše citované judikatury bylo úkolem žalovaného, aby se v rámci přezkumu napadených rozhodnutí zabýval jednak naplněním podmínek ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, jednak podmínkami ustanovení § 31 odst. 6 téhož zákona a jednak se zohledněním výhod dle ustanovení § 46 odst. 3 citovaného zákona.

[14] Při hodnocení souzené věci nelze pominout skutečnost, že žalobce se v odvolání nedomáhal vyměření daně pomocí dokazování. Žalobce brojil proti vyměření daně pomůckami z důvodů volby nevhodných pomůcek. Z obsahu správního spisu mimo vši pochybnost vyplývá, že žalobce nebyl schopen prokázat správnost a úplnost údajů uváděných v daňovém přiznání, neboť žalobce nebyl schopen doložit výstupy z registrační pokladny, seznamy tržeb, evidenci zásob, evidenci slev ani ztrát.

[15] Z žalobou napadeného rozhodnutí je následně zřejmé, že se žalovaný při přezkoumání bodu 1. odvolání zabýval splněním podmínek pro stanovení daně pomůckami ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a s ohledem na to, že se žalobce nijak nedomáhal skutečnosti, že by bylo správcem daně případně žalovaných chybně zhodnoceno naplnění podmínek pro stanovení daně jinak než dokazováním, neshledal soud postup žalovaného v rozporu se zákonem.

[16] V následujících částech žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval námitkami žalobce směřujícími jednak do volby pomůcek a v důsledku toho do dostatečně spolehlivého zjištění daně (ust. § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků) a jednak do zohlednění výhod ve smyslu ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, přičemž právě do porušení ustanovení § 31 odst. 7 a § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků směřují námitky žalobce.

[17] K první žalobní námitce je třeba předem konstatovat, že stanovení daně pomůckami je důsledkem nemožnosti stanovit daň dokazováním. V souzené věci je zřejmé, že stanovení daně pomůckami bylo důsledkem nesplnění výzev správce daně žalobcem. Správce daně tak nemohl mít za prokázané, jaká byla výše žalobcem skutečných zdanitelných plnění. V této souvislosti soud odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č.j. 8 Afs 128/2005-126 (Sb. NSS 1356/2007), a to: „I. Podle § 31 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být i na základě pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě. Použití pomůcek tak musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému 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.

II. Odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou dle § 50 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Jestliže by však k takovému pochybení správce daně došlo, nebylo by takové rozhodnutí možno považovat za rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, a § 50 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, by tudíž přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránil.“

[18] Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že v rámci dožádání byl žalobce popsán předmětem podnikání, přičemž dožádané finanční úřady byly vyzvány k vyhledání subjektu, který byl primárně fyzickou osobou, která provozuje prodejnu, příp. několik prodejen s květinami a dosahuje ročních obrátů 11-17 mil. Kč.

[19] Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný přezkoumal postup správce daně při volbě pomůcek, a to k námitce žalobce, podrobně se vypořádal s důvody, proč shledal volbu pomůcek v souladu se zákonem. Žalobce v rámci žaloby v podstatě opakuje výhrady, které proti volbě pomůcek uplatnil v odvolání. Soud při hodnocení námitek vychází především ze skutečnosti, že uskutečnitelná zdanitelná plnění nebyla žalobcem prokázána. Jestliže tedy správce daně v rámci úředního záznamu dospěl k výši uskutečněných zdanitelných plnění žalobce v částce 11.735.284,- Kč, pak se jedná o částku, kterou uvedl žalobce ve svých daňových přiznáních a kterou nikterak v rámci daňové kontroly nebyl schopen doložit. Na základě deklarovaných zdanitelných plnění pak byl vypočten poměr u žalobce ve výši 0,9124. Tento poměr však vypovídá pouze o deklarovaných plněních ze strany žalobce.

[20] Žalobce se jak v odvolání, tak i v rámci žaloby opakovaně domáhá vyloučení daňového subjektu ze Zlína, jehož poměr plnění byl 1,4601, a to z důvodu nesrovnatelnosti obou subjektů. Volba pomůcek je dána volnou úvahou správce daně prvního stupně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2005, č.j. 1 Afs 74/2004-64, příp. i cit. rozsudek ze dne 31. 7. 2007, č.j. 8 Afs 128/2005-126). Soud proto posoudil volbu pomůcek, a stejně tak i rozhodnutí žalovaného, především z pohledu, zda volba neodporuje elementárním zásadám logického myšlení. V souzené věci byly jako pomůcky použity dva daňové subjekty podnikající převážně ve shodném předmětu podnikání, přičemž rozdíl na straně žalobce (provozování baru) byl správcem daně zohledněn. Byly použity subjekty, které podnikaly ve více provozovnách a které měly zaměstnance a které stejně jako žalobce podnikaly jako fyzické osoby. Výše obrátu jednotlivých subjektů není nutně v případě daně z přidané hodnoty zásadním kritériem pro volbu pomůcky, pokud z ostatních zvolených kritérií lze dovodit srovnatelnost porovnávaných subjektů. V souzené věci je primární stanovení poměru mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními.

[21] Soud nepovažuje námitku použití obou sdělených subjektů za důvodnou, neboť má za to, že omezené množství subjektů, které byly vyhledány dožadujícími správci daně, je důsledek přesně zadaných kritérií dožadujícím správcem daně, což nemůže být kladeno k tíži správce daně. Stejně nepovažuje soud za důvodnou námitku neporovnatelnosti s oběma subjekty. Oba subjekty, stejně jako žalobce, podnikají v prodeji květin, oba mají více provozoven, mají zaměstnance. Námitka spádovosti Brna je zcela nepřípadná, neboť v rámci předmětu

podnikání žalobce – prodej květin, lze jen obtížně akceptovat představu, že maloobchodní zákazník bude pro květiny cestovat z Břeclavi do Brna, takové chování nemá ani racionální ani ekonomické odůvodnění.

[22] Zcela v intencích formální logiky hodnotí možnosti podnikání žalobce žalovaný v rámci vypořádání bodu 3. odvolání na straně 5 a 6 napadeného rozhodnutí, a to i s ohledem na umístění prodejen žalobce, jejich vlastnictví a zcela případně poukazuje i na skutečnosti, že větší města, jako např. srovnávaný Zlín, přinášejí zpravidla i větší konkurenční prostředí na rozdíl od dominantního postavení žalobce na hlavní třídě v Břeclavi.

[23] Z první žalobní námitky je patrné, že se žalobce snaží domoci jiné volby pomůcek, než byla provedena správcem daně, resp. se snaží domoci se použití pomůcky, která by pro něj byla výhodnější. Soud však nesdílí názor žalobce, že by žalovaný nepřihlédl k okolnostem, které vyplynuly z daňové kontroly, k rozdílným podmínkám subjektů, nezaobíral se úvahami o srovnatelnosti obou použitých subjektů s žalobcem, nepřihlédl k výhodám žalobce jako je nevýhodnější lokalita žalobce. Naopak jak správce daně, tak zejména žalovaný, se podrobně srovnáním žalobce s ostatními zvolenými subjekty zabývali. Soud má taktéž za to, že zcela případně promítl do stanovení koeficientu pro výpočet uskutečněných zdanitelných plnění oba subjekty, když postup jak správce daně zachycený v Úředním záznamu o stanovení daně pomůckami č.j. 116751/09/298931702056 a následně žalovaného zachycený v rozhodnutích o odvoláních je vnitřně soudržný a logický, když jediným zásadním rozdílem mezi všemi subjekty je výše obratu. Ostatní výhody jednoho ze subjektů jsou kompenzovány výhodami druhého z nich. Volba pomůcek je plně na volné úvaze správce daně a soud neshledal excesivní přístup daňových orgánů v souzené věci, za který by bylo možno považovat právě například použití toliko pomůcky – zlínského daňového subjektu.

[24] Soud nepovažuje za případnou ani argumentaci ohledně propojení daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Jakkoliv lze souhlasit s tím, že příjmy pro daň z příjmů mají souvislost s uskutečněnými zdanitelnými plněními, jsou pro použití pomůcek a tedy ve výsledku pro výši daně mezi oběma daněmi zásadní rozdíly, a to právě s ohledem na konstrukci té které daně. V rámci daně z příjmů je třeba zohlednit jiné skutečnosti, než v případě daně z přidané hodnoty, u níž je zásadní pro vyměření daně podle pomůcek stanovení poměru mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními. Opětovně je třeba poukázat na volnou úvahu správce daně při volbě pomůcek a její ověření především z pohledu zásad logického myšlení. Jelikož daň z příjmů nebyla podrobena soudnímu přezkumu, není soud oprávněn posuzovat důvody, které vedly správce daně k použití toliko jediné pomůcky, což však nemůže nic změnit na možnost správce daně využít jiné pomůcky pro daň z přidané hodnoty, pokud je takový postup v souladu se zásadami logického myšlení.

[25] Ze všech shora uvedených důvodů shledal soud postup žalovaného v souladu se zákonem a námitky žalobce směřující do pochybení správce daně a žalovaného při stanovení daně pomůckami jako nedůvodné.

[26] Soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, dle které napadené platební výměry trpí procesní vadou, neboť výrok neobsahuje odkaz na konkrétní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a nadto je ve výroku uvedeno „ve znění pozdějších předpisů“, což znamená ve znění platném ke dni vydání platebních výměrů. Stejnou vadou má dle žalobce trpět i napadené rozhodnutí.

[27] Uvedená žalobní námitka byla již v minulosti opakovaně posuzována v judikatuře jak krajských soudů, tak i Nejvyššího správního soudu. Zdejší soud proto ve stručnosti odkazuje na hodnocení provedené Nejvyšším správním soudem např. v rozsudku ze dne 27.9.2006, č.j. 7 Afs 76/2005 – 84, od něhož neshledal zdejší soud důvod se jakkoliv odchýlit. V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že „*Je-li v ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků výslovně stanoveno, že základní náležitostí rozhodnutí je výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, nelze z toho dovodit, že ve výroku rozhodnutí musí být uvedeno i konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, protože zákon o správě daní a poplatků takový požadavek neobsahuje. V daném případě dodatečný platební výměr obsahuje jak hmotněprávní předpis, tak i procesní předpis, podle nichž bylo rozhodováno. Krajský soud proto pochybil, když z absence konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu v dodatečném platebním výměru dovodil jeho nicotnost, neboť tím po finančním úřadu vyžadoval splnění náležitosti rozhodnutí, která ze zákona nevyplývá. Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předmětný dodatečný platební výměr finančního úřadu v konfrontaci s ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ob stojí.*“

[28] Jakkoliv byla otázka uvedení předpisů ve výroku platebního výměru i předmětem přezkumu Ústavního soudu ČR, v citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud zároveň vyjádřil i k ústavně konformnímu výkladu této problematiky, když uvedl: „*Pokud se krajský soud odvolává na nálezy Ústavního soudu, měl by především uvádět jejich přesná označení. Krajský soud např. odkazuje nález sp. zn. II. ÚS 31/91, tj. z doby, kdy ještě nevyvíjel ani činnost Ústavní soud České a Slovenské Federativní Republiky, natož současný Ústavní soud, a kdy ani obecné soudy rozhodnutí finančních orgánů nepřezkoumávaly. Lze se tedy domnívat, že se mělo jednat o nález sp. zn. II. ÚS 31/99 ze dne 15. 12. 1999, v němž Ústavní soud jednoznačně vyjádřil požadavek, že Ve výroku rozhodnutí musí být tedy uvedeny (a zákonodárce uvedením množného čísla sledoval označení jak hmotněprávních, tak procesněprávních předpisů), právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno v daném případě, tedy, jak zákon o dani z přidané hodnoty, tak i zákon o správě daní a poplatků, který byl pouze podkladem pro daňové řízení a nikoli pro vyměření a doměření daně z přidané hodnoty. Daňovému orgánu proto nemůže být ponecháno na výběr uvedení pouze jednoho z příslušných právních předpisů na daňovém výměru. Tutéž výhradu lze vztáhnout na odkaz na nález sp. zn. IV. ÚS 662/02, jímž bylo rozhodnuto dne 21. 11. 2002 o odmítnutí ústavní stížnosti ve věci občanskoprávní a lze předpokládat, že se ve skutečnosti mělo jednat o nález sp. zn. IV. ÚS 666/02 ze dne 15. 12. 2003, v němž je odkazováno na právní názor vyslovený již v nálezu ze dne 15. 12. 1999 sp. zn. II. ÚS 31/99. Další odkazy krajského soudu na nálezy sp. zn. IV. ÚS 624/2002, IV. ÚS 772/02 jsou zcela nepřipadné, protože řešily otázku, jaké má důsledky, není-li ve výroku rozhodnutí uvedeno, za které zdaňovací období je platební výměr vydán, jaký je doměřený rozdíl na daňovém základu a jaká je výše rozdílu mezi daní stanovenou a původně vyměřenou v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Na druhé straně však krajský soud zcela opomněl citovat např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000 sp. zn. II. ÚS 157/97, v němž je vyjádřeno naprosto jednoznačně, že výraz právní předpis v zákonném textu znamená především formu práva a nelze ho považovat za synonymní s pojmem ustanovení, které tvoří součást právního předpisu a je zpravidla pouze jeho zlomkem. Podle Ústavního soudu není rozumné interpretovat obrat právní předpis v § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků natolik extenzívně, že by znamenal totéž co konkrétní použité ustanovení právního předpisu. Absence takového konkrétního (hmotněprávního) ustanovení ve výroku rozhodnutí je nepochybně vadou rozhodnutí, ale intenzita této vady nedosahuje stupně, který zákonodárce spojuje s nicotností, s neexistencí aktu. S ohledem na výše citovanou konstantní judikaturu Ústavního soudu nelze proto výklad ustanovení § 32 odst. 2*

písm. d) zákona o správě daní a poplatků vyjádřený krajským soudem v napadeném rozsudku považovat za ústavně konformní.“

[29] Citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu do důsledků řeší námitku žalobce, pročez zdejší soud nepovažuje za nutné k absenci odkazu na konkrétní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nic dalšího dodávat.

[30] Zároveň soud nesouhlasí s argumentací žalobce, že formulace „ve znění pozdějších předpisů“ značí, že byl aplikován předpis ve znění platném ke dni vydání platebního výměru. Z obsahu napadených rozhodnutí soud neshledal, že by jak správcem daně, tak i žalovaným byl aplikován právní předpis v nesprávném znění. Zrušení napadeného rozhodnutí toliko z důvodu uvedení citované formulace by pak bylo přepjatým formalismem ze strany soudu.

[31] Z uvedených důvodů neshledal soud ani tuto námitku důvodnou.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[32] Lze uzavřít, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zamítnout.

[33] 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává v příslušném počtu vyhotovení u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Brno, Moravské náměstí 6. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Brně dne 29.2.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu