

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **ANIDOR s. r. o.,** se sídlem Sulkovská 80, Bystré, zastoupeného JUDr. Ervínem Perthenem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2008, čj. 3675/08-1300-603479, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 10. 2009, čj. 31 Ca 125/2008 - 53,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2880 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce žalobce JUDr. Ervína Perthena.

Odůvodnění:

Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 4. 2008, čj. 3675/08-1300-603479, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Svitavách (správce daně) ze dne 28. 5. 2007, čj. 18599/07/263912/4178 a čj. 18938/07/263912/4178, kterými byla žalobci na základě § 44 a § 46 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) pomocí pomůcek vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen a září 2005 v celkové výši 539 460 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), v níž popřel, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíce srpen a září 2005. Žalobce předložil žalovanému daňová

přiznání za vymezená období, resp. veškeré doklady o zdanitelných plněních, které se mu podařilo získat po násilném obsazení jeho majetku úpadcem VITKA Brněnec a. s. a která sám označil jako neúplná. Mezi předloženými doklady chyběla např. přijatá plnění od společnosti Východočeská energetika, skrze kterou se zvýšil daňový odpočet o 55 703 Kč. Za nastalé situace bylo nezbytné, aby správce daně vyvinul z pozice orgánu veřejné správy patřičnou aktivitu a opatřil dostatek podkladů a důkazů za účelem co nejúplněji zjištěného skutkového stavu, např. výzvou směřovanou vůči správci konkurzní podstaty úpadce. Pokud by správce konkurzní podstaty úpadce násilně nezadržel dne 12. 9. 2005 majetek vyrobený či nakoupený žalobcem a umístěný v areálu úpadce, žalobce by uskutečnil v měsících srpen a září 2005 celkové tržby, ze kterých by žalobce odvedl daň z přidané hodnoty ve výši 5 408 927 Kč. To je dostatečným důkazem toho, že vstupy sloužily k ekonomické činnosti žalobce. Neuznání některých vstupů za jednotlivé měsíce ze strany správce daně jsou flagrantním porušením práva. Žalobce dále uvedl, že i kdyby připustil, že byl dán důvod k vyměření daně podle pomůcek, musel by konstatovat, že takto stanovená daň nebyla určena správně. Žalovaný vycházel pouze z dokladů, které prokazují příjmy, nikoliv však výdaje žalobce. Přestože platná právní úprava nehovoří podrobněji o způsobu, jakým mají být pomůcky použity, je v naprostém rozporu s principy spravedlnosti, aby správce daně vycházel pouze z pomůcek, s jejichž pomocí lze dovodit pouze daňovou povinnost a nikoliv již nárok na daňový odpočet z přijatých plnění. Žalobce žalovanému dále vytkl, že nepřihlédl ke skutečnostem uvedeným v rámci ústního jednání ze dne 26. 4. 2007.

Krajský soud rozsudkem ze dne 22. 10. 2009, čj. 31 Ca 125/2008 - 53, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Přisvědčil žalovanému ve správnosti postupu dle § 44 odst. 1 daňového řádu, jelikož žalobce ani přes výzvu nepodal daňové přiznání. Pokud jednatel žalobce uváděl, že neměl dostatečné podklady pro jeho podání vzhledem k probíhajícím soudním řízením o žalobách vedených proti žalobci o zaplacení nákladů jeho dodavatelům za dodávky materiálu a energií, nic mu nebránilo podat daňové přiznání na základě údajů, které měl k příslušnému datu k dispozici, přičemž případné změny bylo možno podle výsledků sporů opravit v dodatečném daňovém přiznání. Krajský soud naopak přisvědčil žalobnímu bodu, dle kterého byla daň stanovena nesprávně, jelikož správce daně nedostál všem požadavkům, které jsou kladeny na stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Přestože správce daně označil svůj postup jako stanovení daně pomůckami, fakticky dokazoval, neboť daň stanovil pouze na základě daňových dokladů vystavených žalobcem. Použití pouze konkrétních daňových dokladů daňového subjektu nelze považovat za pomůcky. Dle krajského soudu nelze rovněž odhlédnout od povinnosti dané § 46 odst. 3 daňového řádu. Není sice povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby zde byla seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. V tomto směru však ve vydaných rozhodnutích i ve správním spise takové úvahy chybí. I na základě pomůcek musí být daň stanovena dostatečně spolehlivě. Krajskému soudu je ze souběžně probíhajících sporů mezi žalobcem a žalovaným ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a červenec 2005 známo, že správce daně uznal poměrnou část uplatněného nároku na odpočet daně – daň na vstupu. Ke stanovení daňové povinnosti v nyní posuzované věci však přistoupil zcela odlišně, neboť při výpočtu nepoužil ani poměrnou částku, která by se mohla k odpočtu daně na vstupu vztahovat, přičemž však

nevysvětlil, proč tak neučinil. Ani z tohoto pohledu nemohlo proto rozhodnutí žalovaného při přezkoumání správnosti stanovení daně podle pomůcek obstát. Krajský soud uzavřel, že se s ohledem na shora řečené nezabýval žalobcem navrženými důkazy.

Proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu brojil žalovaný (stěžovatel) kasační stížností, v níž uplatnil stížní důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.). Uvedl, že v souvislosti s vedenými daňovými řízeními za zdaňovací období červen a červenec 2005, bylo zjištěno, že daňový subjekt v měsících srpen a září 2005 uskutečňoval zdanitelná plnění, vystavoval daňové doklady, přičemž daň z přidané hodnoty z těchto plnění nepřiznal ani neodvedl. Správce daně měl v dispozici veškeré doklady, které daňový subjekt vydal v předmětných zdaňovacích obdobích. V průběhu ústního jednání ze dne 26. 4. 2007 daňový subjekt nevyjádřil konkrétní připomínky ve věci stanovení daňové povinnosti, neměl výhrady k použitým pomůckám, nepožadoval zohlednění na vstupu, nepředložil žádné doklady k nároku na odpočet daně a nesdělil ani jiné okolnosti, z nichž by pro něj plynuly výhody, ke kterým by správce daně mohl přihlédnout. Stěžovatel konstatoval, že v případě, kdy je v důsledku selhání daňového subjektu při dokazování stanovení daně dokazováním vyloučeno, je na správci daně si opatřit takové pomůcky, aby daň byla stanovena co nejblíže skutečné daňové povinnosti. Správce daně jako pomůcku zvolil daňové doklady vydané daňovým subjektem. V daném případě se žádné pomůcky neblížily realitě více, než doklady vydané daňovým subjektem. Jakákoliv jiná běžně používaná pomůcka by byla méně přesná než správcem daně zvolená. Je absurdní odmítnout jako pomůcku daňové doklady daňového subjektu jen proto, že se tímto způsobem stanovená daň podobá dokazování. Jako pomůcka použité daňové doklady vydané žalobcem beze zbytku splňovaly požadavek, dle kterého mají pomůcky v maximální možné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností a stanovení daňové povinnosti co nejblíže skutečnému stavu.

K druhé výtce krajského soudu ohledně nepřihlédnutí k okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody, stěžovatel uvedl, že tato skutečnost souvisí se shora uvedenou argumentací a nelze ji vytrhávat z kontextu. Daňový subjekt nepodal přiznání k dani z přidané hodnoty za srpen a září 2005 z důvodu, že neměl k dispozici doklady k uplatnění nároku na odpočet. Z důvodu násilného obsazení areálu, kde provozoval výrobu, správci daně předložil jen ty doklady, které měl k dispozici, nikoliv doklady veškeré. Daňový subjekt měl k dispozici veškeré doklady k uskutečněným zdanitelným plněním a neměl pouze doklady vztahující se k přijatým zdanitelným plněním. Proto bylo nemožné, aby svou daňovou povinnost prokázal. Taková situace ovšem není důvodem k nepodání daňového přiznání. Pokud plátce nemá daňový doklad, neznamená to, že o svůj nárok na uplatnění odpočtu přišel. Zatímco daň na výstupu se vztahuje ke konkrétnímu zdaňovacímu období, u daně na vstupu, resp. uplatnění nároku na odpočet tomu tak není. Je zcela na rozhodnutí plátce, kdy nárok uplatní. V tom spočívá zásadní odlišnost od přihlédnutí k výdajům při stanovení daně podle pomůcek u daně z příjmů. Stěžovatel dále vymezil rozdíl mezi „odpočtem daně“, „nárokem na odpočet daně“ a „uplatněním nároku na odpočet daně“. Jedině prostřednictvím uplatnění odpočtu v konkrétním zdaňovacím období správce daně ví, jaká je ohledně tohoto odpočtu vůle plátce a zda je pro vyměřovací řízení za toto konkrétní zdaňovací období tento odpočet daně relevantní. Plátci uplatňují odpočet daně v nejbližším možném zdaňovacím období, tj. tehdy kdy plátce splní všechny

podmínky, které zákon o dani z přidané hodnoty klade na uplatnění nároku na odpočet. Pokud plátce některou ze zákonem daných podmínek pro uplatnění odpočtu nesplní, neznamená to, že nemůže podat daňové přiznání. Při neuplatnění odpočtu totiž není jeho daňová povinnost vypočítána nesprávně.

Z výše uvedeného stěžovatel dovodil, že při stanovení daně podle pomůcek nemohl přihlédnout k odpočtu daně daňového subjektu. Správce daně neměl k dispozici doklady vztahující se k přijatým zdanitelným plněním, neznal jejich výši ani strukturu. Pokud daňový subjekt přijal v předmětných obdobích nějaká zdanitelná plnění, mohl odpočet daně uplatnit v jakémkoliv řádném daňovém přiznání do konce roku 2005, případně v dodatečných přiznáních za tato období po dobu tří let ve smyslu § 73 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Pokud by správce daně při stanovení daně zohlednil nějaký hypotetický nárok na odpočet (třeba podle průměru z předchozích zdaňovacích období), který by nebyl podpořen žádnou konkrétní pomůckou, ale toliko úvahou, že k nějakým uskutečnitelným plněním musí existovat také nějaká přijatá plnění, mohlo by dojít k situaci, kdy by byl nárok na odpočet uplatněn dvakrát: jednou prostřednictvím pomůcek a podruhé ve skutečné výši odpočtu uplatněného v kterémkoliv řádném či dodatečném přiznání.

Stěžovatel k tomu dále uvedl, že daňový subjekt daňová přiznání nepodal nikoli proto, že by nebyl schopen tato přiznání sestavit, ale z důvodu, že neměl doklady prokazující nárok na odpočet a vyšla by mu vysoká daňová povinnost. Pokud by správce daně zohlednil nárok na odpočet, porušil by zásadu maximální přesnosti pomůcek. Daňový subjekt nárok na odpočet neuplatnil, čímž projevil vůli uplatnit jej v kterémkoliv dalším zdaňovacím období, příp. jej neuplatnit vůbec. Správce daně dal daňovému subjektu možnost se s pomůckami seznámit a jakékoliv výhody uplatnit. Žádné takové okolnosti však ani v prodloužené lhůtě žalobce neuplatnil. Stěžovatel postup správce daně přezkoumával i ve vztahu k § 46 odst. 3 daňového řádu, neboť konstatoval, že žádné výhody nebyly shledány a že daňový subjekt nevyužil žádné jednání k tomu, aby se k postupu správce daně vyjádřil.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozhodnutím krajského soudu. Zdůraznil, že proti stěžovateli podal celkem tři žaloby, a to za celé období své činnosti, tedy červen až září 2005, ve kterých byl úspěšný. Stěžovatel přitom respektoval zrušující rozhodnutí krajského soudu vztahující se ke zdaňovacím obdobím červen a červenec 2005. Pro všechny původní žaloby je společné to, že veškerá přijatá plnění sloužila k ekonomické činnosti a byla uznána stěžovatelem pouze v nepatrné části. Žalobce považuje za absurdní to, že stejné náklady (tj. náklady na elektřinu, plyn apod.) uplatňoval předtím úpadce, který nikdy nebyl o tato přijatá plnění krácen. Stěžovatel v průběhu řízení toleroval zkreslování údajů o stavu hospodaření úpadce, který si do svého účetnictví zaúčtoval majetek žalobce v řádu desítek miliónů Kč. Žalobce shodně s žalobou zopakoval, že správce daně nevyužil všech zákonných prostředků ke zjištění co nejúplnějšího skutkového stavu, pomíjel návrhy na dokazování navržené žalobcem a jednal v rozporu se zákonem, neboť za takového stavu přistoupil k využití pomůcek. I pokud měly být použity, správce daně jich užil nesprávně. Správce daně je oprávněn i povinen stanovit daň pomocí pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu, musí však přitom respektovat princip proporcionality a současně přihlížet ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají

výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. S odkazem na rozhodovací činnost Ústavního soudu připomněl, že povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při stanovení základu daně podle pomůcek nelze vycházet pouze z dokladů vystavených za uskutečněná zdanitelná plnění, ale je třeba vzít v potaz odpočet daně na vstupu. Daňové orgány měly k dispozici veškerá přijatá plnění k dispozici, a přesto je zcela opomenuly. Odpočet daně na vstupu byl zohledněn i v měsících červnu a červenci 2005. Žalobce dále uvedl, že ačkoliv správce daně svůj postup označil jako stanovení daně podle pomůcek, fakticky vycházel z dokazování. Je přitom nepřípustné, aby byl základ daně stanoven kombinací dokazování a pomůckami. Žalobce současně požádal o náhradu nákladů řízení.

Žalobce podáním, které bylo zdejšímu soudu doručeno dne 31. 8. 2010, doplnil, že správce daně prvního stupně rozhodnutími ze dne 19. 8. 2010 vyhověl v plném rozsahu odvolání žalobce ve věci daně z přidané hodnoty za měsíc červen 2005 a červenec 2005. Z toho dle něj plyne, že správce daně uznal své pochybení při původním vyměření daňové povinnosti v těchto obdobích. Z porovnáním daňových povinností žalobce za období červen (nadměrný odpočet ve výši 178 974 Kč) a červenec 2005 (výsledná daň ve výši 149 409 Kč) s vyměřenou daňovou povinností za měsíce srpen a září 2005 (daňová povinnost ve výši 474 893 Kč a 67 477 Kč) je zřejmé, že pomůcky užité správcem daně v nyní posuzovaném případě nebyly aplikovány správně a naopak se zcela míjí realitou.

Kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného fakticky pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů k otázce zohlednění případných okolností, ze kterých by mohly vyplývat výhody pro daňový subjekt. Při posuzování důvodnosti kasační stížnosti proto bylo třeba odlišovat argumenty směřující proti závěrům krajského soudu a důvody, jimiž stěžovatel obhajoval postup, kdy případně uhrazenou daň na vstupu nebylo možné podle § 46 odst. 3 daňového řádu zohlednit, neboť nárok na odpočet nebyl uplatněn.

Nejvyšší správní soud předně přisvědčuje správci daně ve správnosti jím zvoleného způsobu stanovení daňové povinnosti. Primárně je totiž třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt podá daňové přiznání a kdy nikoliv. Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že byť se jedná o týž institut, užití pomůcek při stanovení daňové povinnosti dle § 31 odst. 5 daňového řádu má jiné zákonné předpoklady, nežli užití pomůcek při nepodání daňového přiznání. Ze systematiky § 31 daňového řádu plyne, že daňová povinnost je v prvém případě stanovována dokazováním a pouze v případě, kdy tento způsob nelze užít, správce daně přistoupí k užití pomůcek. Jiný postup se však užívá za situace, kdy daňové přiznání nebylo vůbec podáno a daňový subjekt zůstal v této své povinnosti pasivní. Tato situace není upravována § 31, nýbrž ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu, pro jehož aplikaci je třeba splnění podmínky nepodání daňového přiznání a existence daňové povinnosti, nikoliv nemožnost stanovit daň dokazováním. Prvním

možným postupem pro případ nepodání řádného daňového přiznání po marném uplynutí správcem daně stanovené lhůty je stanovení základu daně a daně podle pomůcek. Za situace, kdy dostupné pomůcky nepostačují či neexistují, nastupuje předpoklad, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula. Citované ustanovení správci daně neukládá zkoumat, zda lze či nelze stanovit daň dokazováním; taková povinnost by při absenci daňového přiznání postrádala smysl. Systematika tohoto ustanovení neumožňuje stanovit daň ani kombinací pomůcek a dokazování.

V posuzované věci tudíž správce daně správně přistoupil k aplikaci § 44 odst. 1 daňového řádu, neboť poté, co kontrolou daňové evidence zjistil, že žalobce nepodal daňová přiznání z daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen a září 2005, vyzval jej, aby tak ve stanovené lhůtě učinil. Jelikož žalobce na výzvy nereagoval, byl správce daně oprávněn a povinen stanovit daň prostřednictvím pomůcek. Správce daně přitom byl seznámen s tím, že žalobce uskutečňoval zdanitelná plnění, a proto nemohl presumovat, že daň byla stanovena ve výši nula.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti mylně vycházel z toho, že pomůcky byly užity na základě § 31 odst. 5 daňového řádu. Jak již bylo vysloveno výše, toto ustanovení nebylo v posuzované věci aplikováno, přičemž správce daně neměl jinou možnost než přistoupit k použití pomůcek. K tomu je ovšem třeba doplnit, že i správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 12. 4. 2007, čj. 29933/07/263912/4178, kterým žalobce seznámil s užitými pomůckami, konstatoval, že v souladu s § 44 odst. 2 daňového řádu a § 31 odst. 5 přešel při stanovení základu daně z přidané hodnoty na pomůcky. Tento pravděpodobný omyl nemůže mít ovšem vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval samotnými pomůckami a výtkou krajského soudu, že daň byla ve skutečnosti stanovena dokazováním. Žalobce i žalovaný jsou ve vzájemné shodě v tom, jakým způsobem musí daňový orgán postupovat při stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, a sice že pomůcky jako nástroj kvalifikovaného odhadu daňové povinnosti musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Tato povinnost plyne rovněž z toho, že stanovení daně pomůckami nelze vnímat jako sankci či restrikci vůči daňovému subjektu, ale jako způsob, skrze který je zajišťováno nekrácení státního rozpočtu i přes pasivitu daňového subjektu. Výsledná daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, než kdyby daň byla zjištěna dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou. Naopak, musí se pokusit realitě co možná nejvíce přiblížit. Není proto možné, aby daň stanovená pomůckami byla nepřiměřeně a nepravděpodobně vysoká nebo naopak nízká.

Krajský soud ve svém rozsudku na jednu stranu uvádí, že správce daně postupoval správně, jestliže aplikoval § 44 odst. 1 daňového řádu a daň vyměřil podle pomůcek, jelikož dokazování je v této situaci pojmově vyloučeno, na druhou stranu pak správci daně vytýká, že stanovil daň pomocí dokazování. Z obsahu rozsudku krajského soudu, druhého odstavce na str. 5, není na první pohled zcela zřejmé, zda nesprávnost rozhodnutí stěžovatele podle tohoto soudu spočívá ve stanovení daně dokazováním namísto pomůcek, nebo rovněž ve skutečnosti, že správce daně vycházel výlučně, a jen v konkrétním rozsahu,

z údajů daňového subjektu za příslušná zdanitelná plnění. Postup správce daně přitom nemůže být označen za nezákonný jen z důvodu, že vyšel z údajů daňového subjektu. Naopak mu lze vytýkat, že nestanovil daňovou povinnost způsobem, kterým předpokládá daňový řád.

Daňový řád ani judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozhodnutí ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 21/2007-60 nebo ze dne 24. 8. 2007, čj. 8 Afs 8/2006 - 157, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) nezakazuje, aby jako pomůcky byly užity údaje vztahující se ke zdaňovanému subjektu a zdaňovacím obdobím, pro něž měla být daň stanovena. Jsou-li splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, je plně na správci daně, z jakých pomůcek bude při stanovení daňové povinnosti vycházet. Právní řád rovněž nevylučuje, aby správce daně vycházel při konstrukci daňové povinnosti z pomůcek, které obstaral v součinnosti s daňovým subjektem. Naopak, daň lze bez takové součinnosti stanovit jen v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a onu potřebnou součinnost mu neposkytuje. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že za situace, kdy správce daně disponoval doklady o uskutečněných zdanitelných plněních, by bylo nelogické a v rozporu s požadavkem maximálního přiblížení se realitě, aby tyto prostředky odmítl. Ani při stanovování daně z přidané hodnoty podle pomůcek při nepodání daňového přiznání nelze odmítnout využití prokázaného zdanitelného plnění, jelikož tento postup přispívá ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti.

V posuzovaném případě bylo povinností daňových orgánů vyrovnat se s otázkou, zda pouze tyto doklady byly dostatečné pro kvalifikovaný a spolehlivý odhad daňové povinnosti, a to tak, aby výše daně byla co nejvíce pravděpodobná. Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu, že této povinnosti správce daně a posléze žalovaný nedostál. Brojí-li daňový subjekt proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, odvolací orgán ve smyslu § 50 odst. 5 daňového řádu zkoumá jen podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Pod těmito zákonnými podmínkami nelze ovšem rozumět pouze podmínky uvedené v § 44 odst. 1 téhož předpisu, ale i zjištění, zda je daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 daňového řádu), a to při respektování § 46 odst. 3 daňového řádu a přihlédnutí k základním zásadám daňového řízení (§ 2 odst. 1 a 2 daňového řádu).

Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, podpořené i rozhodovací činností Ústavního soudu (srov. nález ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, http://nalus.usoud.cz), je třeba, aby se odvolací orgán vyrovnal i s otázkou, zda správce daně splnil svou zákonnou povinnost dle § 46 odst. 3 daňového řádu, neboť jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení.

K naplnění této povinnosti je třeba, aby daňové spisy k příslušným zdaňovacím obdobím obsahovaly správní úvahu či záznam toho, že správce daně se při stanovení daně pomůckami zabýval i okolnostmi, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Jinak řečeno, ze spisového materiálu a taktéž z rozhodnutí žalovaného musí být seznatelné, k jakým výhodám správce daně přihlédl a *a contrario* by měly obsahovat i úvahu o tom, proč případně nelze k tvrzeným výhodám přihlédnout. Není ale přípustné, aby o povinnosti vyplývající z § 46 odst. 3 daňového řádu mlčel nebo se omezil na povšechnou

citaci tohoto ustanovení. Tak se ostatně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 3. 2007, čj. 5 Afs 162/2006 - 114: „*K výhodám dle § 46 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu, nebo jestliže vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv.*“ Obdobně v rozhodnutí ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003 - 68, zdejší soud vyslovil, že „*pokud se odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí, jímž přezkoumává dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, omezí na konstatování, že správce daně použil ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, a přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, aniž by jakkoliv své závěry zdůvodnil, je dán důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů*“. Na dodržení těchto podmínek je třeba trvat i proto, že krajský soud musí mít možnost z přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného zjistit, zda odvolací orgán přihlédl i k daným výhodám.

Tyto závěry lze nepochybně vztáhnout i na nyní posuzovanou věc. Stěžovatel se v rozhodnutí o odvolání omezil na nekonkrétní konstatování, že nebyly shledány žádné výhody, které by bylo možno uplatnit ve prospěch daňového subjektu. Toto prosté konstatování konfrontované s povinností stanovit daň dostatečně spolehlivě neobstojí. Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud postrádá i ve správním spise úvahu o tom, zda v žalobcově případě existují nějaké položky - výhody, o které lze snížit daňovou povinnost, zejména ve vztahu daně na vstupu a proč případně nelze považovat některé položky za výhody dle § 46 odst. 3 daňového řádu. Jestliže stěžovatel v rámci odvolacího řízení mimo jiné tvrdil, že odpočet daně činí částku 289 156 Kč resp. 4361 Kč, bylo na žalovaném, aby s odkazem na § 50 odst. 3 věta první daňového řádu vysvětlil, proč tyto odpočty případně nelze zohlednit.

Měl-li přitom stěžovatel za to, že v posuzovaných obdobích nebylo třeba k dani na vstupu přihlížet, měl tyto své úvahy vyložit již v samotném rozhodnutí o odvolání a tento postup konfrontovat s § 46 odst. 3 daňového řádu. To neučinil, přičemž z jeho rozhodnutí nelze seznat, zda a jakým způsobem správce daně, resp. žalovaný o dani na vstupu, potažmo o výhodách vůbec, uvažovali, a zda je to důvodem, proč tyto výhody nezohlednili. Stěžovatel až v kasační stížnosti vyložil svůj právní názor na vztah výhod a daně na vstupu, tedy z jakých důvodů neuznal nárok na odpočet. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje svou pozici přezkumného soudního orgánu, který posuzuje, jakým způsobem se krajský soud vypořádal s přezkumem rozhodnutí žalovaného. Tak tomu je i v současném případě, kdy stěžovatelem je žalovaný, jelikož skutečnosti, které v kasační stížnosti uvádí, měly být vyloženy již v rozhodnutí o odvolání nebo měly být seznatelné ze správního spisu, zejména z protokolu, jímž byl daňový subjekt seznámen se stanovenou daňovou povinností. Nedostatky rozhodnutí o odvolání a postup žalovaného nemůže být dodatečně zhojen podrobnějším rozborem právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti brojící proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003 - 58, v němž vyslovil tento závěr ve vztahu k odstranění nedostatku odůvodnění správního

rozhodnutí v kasační stížnosti brojící proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné).

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že se s ohledem na nedostatek relevantních podkladů nevyjadřoval k tvrzeným rozdílným postupům při stanovení daně z přidané hodnoty za předcházející zdaňovací období červen a červenec 2005.

Ze shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud postupoval správně, jestliže rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vzhledem k tomu kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá tudíž právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce má pak proti neúspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů, které v řízení o kasační stížnosti důvodně vynaložil. Zástupce žalobce doložil Nejvyššímu správnímu soudu dne 3. 2. 2010 vyúčtování nákladů řízení, sestávající se ze dvou úkonů právní služby, aniž by však tyto úkony podřadil pod jednotlivá písmena § 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Nejvyšší správní soud v souzené věci považuje za oprávněné náklady žalobce odměnu za jeden úkon právní služby po 2100 Kč (§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu), dále náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky ve výši 300 Kč, celkem tedy 2400 Kč. Protože advokát zastupující žalobce doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tato odměna o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty, v posuzovaném případě 480 Kč (20 % z částky 2400 Kč). Soud tedy rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobci na účet jeho právního zástupce náklady řízení v celkové výši 2880 Kč, a to ve lhůtě uvedené ve výroku tohoto rozhodnutí. Jestliže zástupce žalobce považoval za druhý úkon právní služby převzetí a přípravu zastoupení ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu, nutno konstatovat, že JUDr. Ervín Perthen zastupoval žalobce již v řízení před krajským soudem, a proto musel být s věcí náležitě seznámen. Se zřetelem k tomu, že rozsudkem krajského soudu mu již za převzetí a přípravu věci byla odměna přiznána, Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro přiznání odměny za tento úkon právní služby.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 20. října 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu