



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **B. P.**, zastoupena JUDr. Jasněnou Čemusovou, advokátkou se sídlem Chodská 30, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2008, č. j. 6 Ca 127/2006 – 82,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2008, č. j. 6 Ca 127/2006 – 82, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2008, č. j. 6 Ca 127/2006 – 82, byla zamítnuta žaloba podaná žalobkyní proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 8. 3. 2006, č. j. FŘ 3687/13/06, č. j. FŘ 3686/13/06, č. j. FŘ 3685/13/06, č. j. FŘ 3684/13/06, č. j. FŘ 3683/13/06, č. j. FŘ 3682/13/06, č. j. FŘ 3680/13/06, č. j. FŘ 3678/13/06, č. j. FŘ 3677/13/06, č. j. FŘ 3676/13/06 a č. j. FŘ 3063/13/06, kterými byla zamítnuta její odvolání proti platebním výměřům Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 24. 3. 2005, č. j. 79160/05/001912/7347, č. j. 79140/05/001912/7347, č. j. 79134/05/001912/7347, č. j. 79129/05/001912/7347, č. j. 79120/05/001912/7347, č. j. 79115/05/001912/7347, č. j. 79111/05/001912/7347, č. j. 79102/05/001912/7347, č. j. 79089/05/001912/7347, č. j. 79067/05/001912/7347, č. j. 79032/05/001912/7347, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2001 až III. čtvrtletí 2003, jimiž kterými byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň v celkové částce 279 306 Kč. Městský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že v daném případě bylo nepochybně zjištěno, a žalobkyně to ani nepopírá, že předložené účetnictví i záznamní povinnost k dani z přidané hodnoty vykazovaly nedostatky a rozpory. Právě s ohledem na tuto skutečnost byla žalobkyně správcem daně v průběhu daňové kontroly vyzývána k předložení konkrétních podkladů, kterými by prokázala správnost údajů uvedených v daňových přiznáních. Žalobkyně však důkazní povinnost stanovenou v ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nesplnila. Nedostatky v účetnictví a v záznamní povinnosti nebyla schopna nahradit

takovými důkazními prostředky, kterými by správnost údajů uvedených v daňovém přiznání prokázala nebo kterými by tyto nedostatky odstranila alespoň natolik, aby bylo možné její daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správce daně prokázal, že předložené účetnictví a záznamní povinnost nejsou úplné a průkazné, když v nich nebyly zahrnuty všechny vydané faktury za ubytování. Skutečný počet ubytovaných hostů také nebylo možné ověřit. Žalobkyně sice uvedla, že knihu hostů finančnímu úřadu zaslala, ale tato ve správním spise založena není. Toto své tvrzení nijak neprokázala. Správní spis obsahuje pouze kopii části ubytovací knihy, která byla předložena Obecním úřadem Stožec. Obecní úřad ve svém vyjádření uvedl, že výše odvedených poplatků není reálná vzhledem k velikosti penzionu; kniha byla předložena úřadu několikrát nově pro údajnou ztrátu, a proto nebylo možno poplatek vyčíslit. Pokud se jedná o prodej cigaret a alkoholu, z jejichž nákupu si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, nebyly doloženy žádné doklady, ze kterých by mohlo být zjištěno, v jakém množství a za jakou cenu toto zboží prodávala. I v tomto případě podle městského soudu finanční ředitelství dospělo ke správnému názoru, že i tato okolnost odůvodňuje závěr, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Pokud by žalobkyně toto zboží vůbec neprodávala, nebyl důvod k jeho nákupu. Z tohoto důvodu není rozhodné tvrzení žalobkyně, že neprovozovala bar, když uvedené zboží mohla prodávat i mimo takové zařízení ubytovaným hostům, případně dalším návštěvníkům při běžné obsluze. Alkoholické nápoje jsou ostatně uvedeny i v předloženém nápojovém lístku z roku 1999. Městský soud tak dospěl k závěru, že finanční ředitelství věc posoudilo v souladu s právními předpisy, neboť v daňovém řízení bylo prokázáno, že účetnictví žalobkyně i záznamní povinnost vykazovaly takové nedostatky, že daňovou povinnost nebylo možné stanovit dokazováním. K tvrzení žalobkyně, že pokud by byly využity poznatky zjištěné u firmy BAPEMAX, s. r. o., bylo by možné daň stanovit dokazováním, městský soud uvedl, že žalobkyně své tvrzení, že pension byl provozován částečně touto společností, nijak blíže časově nekonkretizovala. Neuvedla, a ani nedoložila, ve kterém období provozovala pension sama a kdy tuto činnost provozovala firma BAPEMAX, s. r. o. Rozdělení nebylo patrné ani z předložených dokladů. Naopak náklady na provoz pensionu byly hrazeny v plné výši žalobkyní bez toho, že by byly s firmou BAPEMAX, s. r. o. nějak následně vypořádány. Pokud žalobkyně své tvrzení nepodložila konkrétními podklady, nemůže úspěšně namítat, že jí byla daňová povinnost nesprávně stanovena podle pomůcek. Je-li daň stanovena dokazováním, stíhá důkazní břemeno daňový subjekt a správce daně není povinen za něj opatřovat důkazy k prokázání správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Ve správním spise je úřední záznam, v němž jsou shrnuty jednak důvody pro postup správce daně a jednak je v něm uvedeno, že jako pomůcky využil doklady předložené žalobkyní. V ust. § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je stanoven příkladný výčet toho, co může sloužit jako pomůcka. Pomůckami mohou být i listinné doklady, které správce daně získá od daňového subjektu. Nelze tedy považovat za porušení zákona, použil-li správce daně jako pomůcky právě doklady (byť neúplné) předložené při daňové kontrole žalobkyní. Poukázala-li žalobkyně na nesprávné použití pomůcek, zejména na nevyužití poznatků získaných u firmy BAPEMAX, s. r. o. a z toho dovozovala porušení ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neshledal městský soud tuto námitku důvodnou. Je-li daňová povinnost stanovena podle pomůcek, odvolací orgán se nezabývá tím, na základě jakých pomůcek správce daně k výsledné daňové povinnosti došel, neboť výběr pomůcek je v jeho kompetenci. Je však na finančním ředitelství, aby posoudilo, zda bylo přihlédnuto ke zjištěným skutečnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. K tomu finanční ředitelství v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedlo, že hlediska, kterých se žalobkyně dovolávala, představují podmínky výběru pomůcek a žádné další výhody, ke kterým by mělo být přihlédnuto, zjištěny nebyly. Z ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je třeba dovodit, že soudu nepřisluší se zabývat jednotlivě použitými pomůckami, když i odvolací orgán zkoumá pouze splnění podmínek pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. A tyto podmínky podle názoru městského soudu naplněny byly, neboť žalobkyně nepředložila takové doklady, aby daň bylo možno doměřit dokazováním. Neúplné účetnictví i záznamní povinnost tento postup neumožňovaly. Rovněž výhody, k nimž by měl správce daně přihlédnout, nebyly zjištěny a žalobkyně ani v žalobě na žádné konkrétně

nepoukázala vyjma spolupodílení se na provozu penzionu. Tato okolnost nemohla být vzata v potaz, když nebylo vůbec doloženo konkrétní časové rozdělení mezi jednotlivé subjekty. Měla-li žalobkyně v daňovém řízení za to, že nesprávnost a neúplnost předloženého účetnictví lze napravit jeho rekonstrukcí, mohla ji provést. Z písemnosti ze dne 21. 10. 2004, ve které je zmiňována rekonstrukce účetnictví, vyplývá, že se jedná o odvolání proti zajišťovacímu příkazu a že v tomto podání stěžovatelka navrhovala provedení rekonstrukce ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob. Ani ze zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2001 a 2002 předložené žalobkyní, nelze dovodit, že v případě daně z přidané hodnoty nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Městskému soudu v tomto řízení nepřísluší přezkoumávat, z jakých důvodů u daně z příjmů fyzických osob správce daně výdaje za nákup alkoholu vyloučil z daňového základu v důsledku toho, že nebyly vykázány příjmy z jeho prodeje. V případě daně z přidané hodnoty je třeba vycházet z toho, že tato byla doměřena podle pomůcek za stavu, kdy rekonstrukce účetnictví žalobkyně nebyla provedena. Vzhledem k tomu, že žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet z pořízení alkoholických nápojů a cigaret, nejeví se jako neopodstatněné, že tento poznatek byl zohledněn při stanovení výše daně na výstupu při výpočtu daně z přidané hodnoty.

Proti tomuto rozsudku podal žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Nesprávné posouzení právní otázky městským soudem spatřuje v tom, jak byly posouzeny zákonné předpoklady pro stanovení daně za použití pomůcek, přičemž namítá nesprávný výklad ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Městský se ztotožnil s názorem správce daně, že nebylo možné stanovit daň za pomoci dokazování, ale skutečnost byla taková, že správce daně vyzval stěžovatelku dne 5. 5. 2004, aby prokázala skutečnosti a doložila doklady, jejichž konkrétní soupis byl ve výzvě uveden. Účetní stěžovatelky se dne 31. 5. 2004 ke všem jednotlivým bodům výzvy vyjádřila, podala potřebné vysvětlení a většinu dokladů předložila. Doklady uvedené v bodě 7 a 8 (f/40/2000 a f/43/2000 včetně smlouvy a prokázání částky na opravu nemovitosti) byly v té době předloženy u kontroly daně z příjmů témuž správci daně, doklady pod bodem 11 (smlouvy s cestovními kancelářemi) nebylo možné předložit, neboť většina smluv shořela, což bylo rovněž správci daně doloženo. Ostatně smlouvy s cestovními kancelářemi slouží spíše pro rezervaci míst k ubytování. Bylo rovněž vysvětleno dvojí číslování faktur. Další doklady a vysvětlení stěžovatelka průběžně dodávala správci daně a snažila se o maximální součinnost. Stanovení daně podle pomůcek nelze aplikovat na veškerá porušení povinností při dokazování, ale jen na tak zásadního charakteru, která, i přes následně vedené důkazní řízení, vylučuje stanovení daně dokazováním. Stěžovatelka sice připustila, že její účetnictví nebylo zcela bez chyb, ale samotné zjištění vad účetnictví ještě není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro užití pomůcek. Nesplnění povinnosti daňového subjektu musí mít za následek nemožnost stanovení daně dokazováním. Je-li stěžovatelce vytýkáno, že nepředložila knihu faktur za kontrolované období, knihu hostů a další pomocné evidence o druzích poskytnutých služeb a jejich cenách včetně jídelních a nápojových lístků a tržby za prodej alkoholu a cigaret, není tato výtku případná, neboť právě tato okolnost měla být předmětem dalšího důkazního řízení. Nadto je rozhodné, zda tvrzení či doklady stěžovatelky byly kontrolními zjištěními nejen zpochybněny, ale zda současně neexistovaly důkazy jiné, nebo zda jejich provedení bylo vyloučeno. I když nebyla dodána kniha faktur, byly předloženy kniha pohledávek, faktury vydané a přijaté včetně záznamních povinností, které obsahují seznam vydaných faktur. Správce daně měl k dispozici kompletní důkaz o vydaných fakturách a nedodání knihy faktur nemohlo zpochybnit věrné zobrazení skutečnosti. Městský soud vytýká stěžovatelce, že záznamní povinnosti nebyly úplné, když v nich nebyly zahrnuty všechny vydané faktury za ubytování. V průběhu důkazního řízení však prokázala, kdy byla která faktura fakturou zálohovou, k níž byl po konzumaci ubytování vystaven příslušný daňový doklad, a vysvětlila i dvě řady číslování faktur (zálohové faktury vydávala stěžovatelka, daňové doklady převážně účetní). Zálohové faktury jsou běžnou záležitostí pro rezervaci ubytovací kapacity, právě tak je ale běžné,

že se liší předem objednaná kapacita ubytování od skutečně poskytnutého ubytování. Městský soud ostatně neuvádí jediný konkrétní příklad, kdy by chyběla faktura (daňový doklad) za poskytnuté ubytování nebo kdy by existovala vystavená faktura, z níž by nebyla odvedena daň z přidané hodnoty. Tuto záležitost bylo možné stanovit dokazováním porovnáním bankovních výpisů, pokladních dokladů, faktur zálohových a faktur - daňových dokladů. Městský soud také vytýkal stěžovatelce, že nepředložila knihu hostů a že tak nebylo možné stanovit, kolik hostů bylo ubytováno. Jestliže se poštovní zásilka zasláná stěžovatelkou patrně ztratila a správce daně si vyžádal od Obecního úřadu Stožec ubytovací knihu, není důvod, proč si nemohl vyžádat knihu celou a proč upozorňuje na to, že byla doručena jen její část. Stěžovatelka provedení tohoto důkazu navrhovala, neboť kniha hostů mohla být nahrazena ubytovací knihou Obecního úřadu Stožec v plném rozsahu. I zde však městský soud dal za pravdu správci daně a nevypořádal se s tím, proč nebylo možné získat z Obecního úřadu Stožec celou ubytovací knihu a tak i objektivní informaci o ubytovaných hostech. Tak by bylo možné porovnat vydané faktury s ubytovanými hosty podle ubytovací knihy. Stěžovatelka ostatně ani tento argument městského soudu nepovažuje ze správný, neboť podle kontroly vráceného originálu obsahovala kniha seznam hostů od počátku roku 2001 do října 2003, tedy za kontrolované období, a ve skutečnosti tak byl k dispozici i potřebný seznam hostů pro kontrolu s ostatními doklady (vydanými fakturami, příjmovými pokladními doklady a bankovními výpisy, které byly správci daně předloženy). Správce daně nevedl jediný konkrétní příklad, kdy by nebylo možné dohledat fakturu za ubytování podle knihy hostů, a městský soud se také při hodnocení knihy hostů jako důkazu pohyboval pouze v obecné rovině. Pomocnou evidenci v podobě jídelních a nápojových lístků stěžovatelka poskytnout nemohla, neboť tyto doklady nevystavovala v podobě, v jaké je správce daně požadoval. Nejedná se však o účetní doklad, proto by jejich neexistence neměla jít k její tíži. Největší pochybení městského soudu spatřuje stěžovatelka u vytýkaného nedoložení dokladů o prodeji alkoholu a cigaret. V průběhu daňového řízení mnohokrát upozorňovala, že neprovozovala bar, tedy prodej alkoholu a cigaret. Městský soud dospěl k domněnce, že mohla prodávat alkoholické nápoje i mimo bar, a souhlasil s postupem správce daně, který stanovil na takto domněle prodaný alkohol pomocí pomůcek pomyslnou obchodní marži. Podle názoru městského soudu stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet, a proto jí vznikla povinnost prokázat použití těchto plnění pro uskutečnění svých zdanitelných příjmů bez ohledu na to, kdo všechno provozoval penzion a v jakém rozsahu. Podobně postupoval i při nákladech s praním lůžkovin. Správce daně zdůvodnil, že nesnížil nárok za odpočet u položky alkoholu tím, že k provozování penzionu tato položka neodmyslitelně patří. S tím je ovšem zcela v rozporu skutečnost, že vyloučil uplatněný odpočet daně za dodávku elektřiny, vodné a stočné, odvoz odpadu, když tyto náklady, stejně jako praní prádla, k provozování penzionu neodmyslitelně patří. S touto námitkou stěžovatelky se městský soud nevypořádal vůbec. Správce daně vyloučil toto plnění údajně z důvodu existence smlouvy o věcném břemení užívání nemovitosti ve prospěch firmy BAPEMAX, s. r. o. Stěžovatelka v průběhu kontrolního řízení dokládala, že probíhá soudní řízení o neplatnosti smlouvy o věcném břemení a z důvodu neochoty spolumajitele penzionu nemohly být převedeny tyto služby na firmu BAPEMAX, s. r. o. Proto musely být fakturovány stěžovatelce. Jak u alkoholu, tak u praní prádla i u nákladů spojených s dodávkou služeb do penzionu platila stěžovatelka celou částku i za firmu BAPEMAX, s. r. o. Správce daně si měl tedy předem rozhodnout, zda se jedná o daňově uznatelné výdaje. Podle stěžovatelky postupoval rozdílně a účelově tak, že v případě, kdy bylo možné vyměřit daň na výstupu, daň na vstupu uznal a posoudil si tedy výdaj jako daňově uznatelný; naopak tam, kde nebylo možné vyměřit daň na výstupu nějakou marží, daň na vstupu neuznal. S ohledem na výše uvedené nebylo, i přes zjištěné nedostatky, nemožné stanovit daň dokazováním. Tomuto závěru svědčí i to, že správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel výlučně z vlastních poznatků, které získal v průběhu daňové kontroly. Městský soud pominul žalobní námitku, že správce daně mimo daňové řízení, den před zahájením daňové kontroly, provedl místní šetření, vyslechl jednatele firmy BAPEMAX, s. r. o., získal poznatky, které měly charakter důkazů, aniž by tomuto šetření mohla

být stěžovatelka přítomna a aniž by byla o tomto informována (charakter důkazu má např. tvrzení pana B., že penzion je provozován zčásti firmou BAPEMAX, s. r. o. a zčásti stěžovatelkou, dotaz správce daně na možnost porovnání majetku stěžovatelky, nacházejícího se v penzionu, s evidencí, kterou již měl k dispozici, a jeho faktická kontrola tohoto majetku). Je evidentní, že byt' správce daně namítal, že protokol o místním šetření byl pořízen před zahájením kontroly a stěžovatelka se jej tedy nemůže dovolávat, sám nepochybně výsledky, např. z kontroly majetku, pro své řízení použil. Tím bylo porušeno právo stěžovatelky na spravedlivý proces. Správce daně nezjistil správně skutkový stav, třebaže tak mohl učinit. Věděl, že penzion je provozován jak stěžovatelkou, tak firmou BAPEMAX, s. r. o., avšak nepovolil důkazy z této firmy s tím, že to nejsou účetní doklady stěžovatelky, nepovolil důkaz výslechem pana B., ani rekonstrukci účetnictví, kterou by byly jednotlivé účetní položky najisto přiřazeny stěžovatelce nebo firmě BAPEMAX, s. r. o. Výslech pana B. odmítl s odůvodněním, že jej není nutné opakovat, protože stěžovatelka netvrdila nic odlišného. Výslech svědka ale nemohl být opakován, protože se řádně nekonal (místní šetření proběhlo dříve). Není pravdou, že by rekonstrukce účetnictví nebyla požadována, jak uvádí městský soud. Je evidentní, že požadována byla, přinejmenším při ústním jednání, a správce daně ji opět ústně zamítl. V námitce daňové poradkyně stěžovatelky ze dne 6. 12. 2004 se uvádí, že rekonstrukce účetnictví byla navržena proto, aby bylo na základě smlouvy o provozování penzionu uzavřené s firmou BAPEMAX, s. r. o., zřejmé, kdo prodal zboží, které Finanční úřad pro Prahu 1 doměřuje. V rozhodnutí o námitce správce daně navrhovanou rekonstrukci zcela pominul a nevyjádřil se k ní. Stěžovatelka tedy nemohla získat čas pro rekonstrukci účetnictví, neboť k tomu potřebovala především souhlas správce daně, a nemohla předložit konkrétní rozdělení nákladů a výnosů mezi subjekty, neboť možný důkaz účetnictvím firmy BAPEMAX, s. r. o., či výslechem pana B. nebyl připuštěn. Správce daně tak záměrně nepřipouštěl důkazy, které byly ve prospěch stěžovatelky a nepřihlížel k výhodám pro stěžovatelku. Jinak postupoval u souběžné kontroly daně z příjmů fyzických osob, kde připustil rekonstrukci účetnictví, položky (především alkohol), posoudil jako daňově neuznatelný náklad (v obou případech tak postupoval proto, že stěžovatelka alkohol neprodávala). Stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s tím, že tato skutečnost nemohla být vzata v úvahu při rozhodování v dané věci. Na podporu jejího tvrzení je, že správce daně u daně z přidané hodnoty mylně posoudil alkohol i cigarety jako daňově uznatelný náklad. Důsledkem tohoto postupu je, že určitý náklad je daňově neuznaný, avšak je za něj pro účely daně z přidané hodnoty tato daň vyměřena, a to podle pomůcek. S ohledem na výše uvedené stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že byla-li dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty na základě pomůcek, rozhodovalo podle ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Jako odvolací orgán se k důvodům stanovení daně podrobně vyjádřilo v odůvodněních rozhodnutí o odvolání, v němž se vyrovnalo i s otázkou, zda bylo postupováno v souladu s ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a také i se všemi námitkami stěžovatelky. Důkazem toho je rozsáhlé odůvodnění napadených rozhodnutí o odvolání, ve kterém se finanční ředitelství vypořádalo i s námitkami stěžovatelky týkajícími se knihy faktur, knihy hostů a jídelních a nápojových lístků. Vzhledem k tomu, že v kasační stížnosti jsou uplatněny stejné námitky jako v odvolání a žalobě, odkázalo finanční ředitelství na svá rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Pouze připomnělo, že stěžovatelka nebyla v předkládání důkazních prostředků nijak omezována. Bylo tedy její „věcí“, jaké důkazní prostředky ke svému tvrzení předloží. Finanční ředitelství je toho názoru, že správce daně dostatečně prokázal důvody, pro které nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tyto důvody uvedl ve zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty a současně sdělil stěžovatelce, že jí bude daň stanovena za použití pomůcek. Pochybnosti správce daně týkající se dodávek alkoholu a cigaret byly pouze jedním z důvodů pro postup podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Z toho důvodu se jeví jako neúčelné, aby stěžovatelka prováděla rekonstrukci svého účetnictví právě a pouze za účelem zjištění skutečného prodeje tohoto zboží. Navíc v daňovém řízení uvedla,

že uvedené zboží neprodávala, neboť neprovozovala bar. Přesto při jeho pořízení uplatnila nárok na odpočet daně. Tvzení stěžovatelky o „návrhu“ na rekonstrukci účetnictví neodpovídá skutečnosti, protože tento návrh při kontrole daně z přidané hodnoty nevznesla. Jediné, co uvedla, je důvod pro její „nevznesený“ návrh na rekonstrukci účetnictví za účelem zjištění skutečného stavu u dodávek alkoholu a cigaret. Vzhledem k tomu, že se jednalo pouze o konstatování, aniž by uvedla, jakým jednáním postupoval správce daně v rozporu se zákonem, neměl správce daně důvod uvedené tvrzení považovat za námitku proti svému postupu při kontrole daně z přidané hodnoty a rozhodnout o něm, jak požaduje stěžovatelka v kasační stížnosti. A to ani v případě, kdy zahrнула toto tvrzení do písemnosti nazvané „Námitka proti postupu správce daně při daňové kontrole DPH“. K námitce stěžovatelky týkající se rozdílného postupu správce daně v případě dodávek elektřiny, vodného, stočného, odvozu odpadu a dodávek alkoholu a cigaret finanční ředitelství uvedlo, že v případě stanovení daně za použití pomůcek je věcí správce daně, jaké pomůcky zvolí. Správce daně má pouze povinnost přihlídnout k výhodám pro daňový subjekt. V případě stěžovatelky nebyly žádné výhody zjištěny a sama žádné neuplatnila. Finanční ředitelství zastává názor, že za výhodu nelze uznat účetnictví jiného daňového subjektu, a to firmy BAPEMAX, s. r. o. V této souvislosti poukázalo na to, že daňové řízení není vedeno zásadou vyšetřovací, a nelze tak požadovat po správci daně, aby z účetnictví jiného daňového subjektu zjišťoval, zda tento neprodal alkohol a cigarety (uvedl je do výnosů), z jejichž pořízení uplatňovala nárok na odpočet daně stěžovatelka. Ze stejného důvodu souhlasí finanční ředitelství s postupem správce daně v případě místního šetření u firmy BAPEMAX, s. r. o. před zahájením daňové kontroly u stěžovatelky. Jen pro úplnost uvádí, že si stěžovatelka ve svých vyjádřeních odporuje, když na jedné straně napadá správce daně, že nebyla při jednání s jednatelem firmy BAPEMAX, s. r. o. přítomna, a na druhé straně požaduje, aby tatáž zjištění použil správce daně při stanovení její daňové povinnosti. Poukazuje-li stěžovatelka na rozdílný postup správce daně u daně z příjmů, k tomu finanční ředitelství uvedlo, že se jedná o samostatná daňová řízení. Za podstatnou považuje skutečnost, že správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal, že účetnictví stěžovatelky není vedeno úplně, průkazným způsobem a tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem, a také prokázal, že v záznamní evidenci nejsou zaznamenány všechny doklady. Nutně tak musel dojít k závěru, že z těchto evidencí nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Finanční proto ředitelství navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud v dané věci u vycházel z obecných východisek vyslovených v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz). Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Toto ustanovení však, jak již několikrát vyslovil Ústavní soud (především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS), „nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám“. Naproti tomu správce daně podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Správce daně tedy nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém konkrétním účetním případě, resp. přijatém nebo uskutečněném zdanitelném plnění, jsou v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty plátce

zaznamenány v rozporu se skutečností. Musí však prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí danou evidenci nevěrohodnou, neúplnou, neprůkaznou nebo nesprávnou, a to jako celek. Ne každé jednotlivé pochybení plátce při vedení povinných evidencí (záznamní povinnosti, účetnictví) proto bude mít za následek naplnění díkce ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Jsou-li pak v souladu se zákonem (např. § 43, § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků) podložené pochybnosti správce daně o skutečnostech, jejichž prokázání je na daňovém subjektu požadováno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 citovaného zákona, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedených evidencí (záznamní povinnosti, účetnictví) se skutečností. Buď tedy setrvá na svých původních tvrzeních a potom musí prokázat, že přes vzniklé pochybnosti bylo sporné přijaté nebo uskutečněné zdanitelné plnění skutečně realizováno tak, jak je evidováno a jak je o něm účtováno. V opačném případě by musel naopak korigovat svá původní tvrzení, případně uvést tvrzení nová, reflektující rozpor mezi evidencí se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat. Je-li řádně prováděno dokazování o rozhodných skutečnostech, může daňový subjekt za použití důkazních prostředků vyvrátit konkrétní pochyby správce daně o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti jeho účetnictví, resp. záznamní povinnosti plátce (srov. i rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz)).

Stěžovatelka v kasační stížnosti především namítala, že městský soud nesprávně vyložil ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť daň lze stanovit za použití pomůcek pouze není-li možné daňovou povinnost stanovit dokazováním.

Správce daně je podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků oprávněn i povinen stanovit daň za použití pomůcek vždy, jsou-li splněny zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Dodatečné vyměření daně za použití pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy daň nelze stanovit dokazováním. Je rovněž výjimkou ze základních zásad daňového řízení, a to zásady součinnosti (§ 2 odst. 2 citovaného zákona) a zásady spolupráce daňového subjektu se správcem daně (§ 2 odst. 9 citovaného zákona). Při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé dílčí položce daně - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že neopominutelným předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je objektivní nemožnost stanovení daně dokazováním. Jako důkazních prostředků lze přitom podle ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod.

V případě dodatečného stanovení daně, pokud je daň stanovena za použití pomůcek, je zpráva o daňové kontrole důkazem, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem, resp. že je vyloučeno stanovení daně dokazováním. Proto z ní musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Nesmí také chybět odůvodnění, proč případná absence důkazních

prostředků vedla k nutnosti stanovit daň za použití pomůcek. Je tomu tak jednak proto, že rozhodnutí o stanovení (dodatečném vyměření) daně nemusí být odůvodněno, a jednak proto, že v dalším řízení již odvolací orgán podle ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pouze zkoumá to, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, nebo nikoliv (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74). Pokud je postup správce daně ve zprávě o daňové kontrole řádně zdůvodněn, včetně vypořádání se se všemi navrženými důkazními prostředky, vzniká podstatně širší možnost obrany daňového subjektu, a to ještě předtím, než mu byla daň náhradním způsobem stanovena. To odpovídá tomu, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně dokazováním.

V daném případě městský soud dospěl k závěru, že nebylo možné stanovit daňovou povinnost stěžovatelky dokazováním, a to pro neúplnost a neprůkaznost účetnictví a záznamní povinnosti. K žalobní námitce o možnosti využít poznatků zjištěných u firmy BAPEMAX, s. r. o., a že by bylo možné daň stanovit dokazováním, městský soud uvedl, že stěžovatelka částečný provoz touto společností nijak blíže časově nekonkretizovala a neodložila a že bylo na ní, aby svá tvrzení podložila konkrétními podklady. Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením nesouhlasí, neboť stěžovatelka v průběhu daňového řízení odkazovala na účetnictví firmy BAPEMAX, s. r. o. a navrhovala důkaz protokolem o ústním jednání s panem B. ze dne 11. 3. 2004. V žalobě dále namítala, že správce daně tyto návrhy pominul a že překládala další důkazní prostředky, které nezohlednil a dostatečně nezdůvodnil, zda jde o takový skutkový stav, který již neumožňuje stanovit daň dokazováním. Městský soud se touto námitkou stěžovatelky vůbec nevypořádal, a proto nemohl správně posoudit otázku splnění zákonných podmínek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by totiž nezohlednil správce daně veškeré důkazní prostředky a nevysvětlil, proč nejsou relevantní, nebyl by řádně zjištěn skutkový stav věci. Splnění zákonných podmínek pro použití pomůcek nelze posuzovat bez ohledu na námitku stěžovatelky, že navrhovala důkazy, ke kterým nebylo přihlédnuto, neboť tak není jednoznačně zjištěn skutkový stav, na základě kterého se určuje, zda je ještě možné stanovit daňovou povinnost dokazováním nebo je nutné k jejímu stanovení použít pomůcky. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka v podání označeném jako námitka proti postupu správce daně ze dne 6. 12. 2004 výslovně navrhla jako důkaz mimo jiné protokol o ústním jednání s panem B. a dále poukázala na to, že nelze opomenout skutečnost, že provozovatelem penzionu je firma BAPEMAX, s. r. o., která řídí jeho hospodaření. Rovněž uvedla, že „K navrhované rekonstrukci uvádíme, že rekonstrukce účetnictví byla daňovým subjektem navržena proto, aby bylo na základě smlouvy o provozování penzionu uzavřené s firmou BAPEMAX, s. r. o., zřejmé, kdo prodal zboží, které finanční úřad doměřuje daňovému subjektu paní P.“ V podání ze dne 1. 2. 2005 namítala, že pokud by správce daně postupoval zákonným způsobem a přihlédl ke skutečnostem jemu doloženým v daňovém přiznání k dani z příjmu, mohl sám zjistit skutečnosti o výši daňové povinnosti. Městský soud se proto měl námitkou neprovedených důkazů zabývat a posoudit námitku nepřezkoumatelnosti úvahy správce daně, že jde o takový skutkový stav, který již neumožňuje stanovit daň dokazováním. Z výše uvedeného je zřejmé, že rozsudek městského soudu je částečně nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud k tomu zdůrazňuje, že ze zprávy o daňové kontrole musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Podle ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Podle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, uvedl,



*že „daňovému subjektu tedy musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, vybrž zjistiť v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné. Jen tak je vybovĕno ústavní kautele zákazu překvapivosti rozhodování o právech a povinnostech (podrobnĕji k zákazu překvapivosti rozhodování v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publ. Na [www.n soud.cz](http://www.n soud.cz); tam viz i odkazy na relevantní judikaturu Ústavního soudu; srov. v této souvislosti k ústavnĕ zakotvenĕ povinnosti správce danĕ umožnit daňovĕmu subjektu vyjádřit se ke všem provádĕným důkazům i náleží Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. řn. II. ÚS 173/01, publ. pod č. 32/2004 Sb. ÚS a na [http:// nalus.usoud.cz](http://nalus.usoud.cz)).“*

Mĕstský soud se zabýval pouze námitkou stĕžovatelky, že v případě danĕ z příjmů jí bylo umožněno provĕst rekonstrukci účetnictví a že v důsledku toho byla tato daň posuzována odlišně. Mĕstský soud k tomu uvedl jednak, že tato skutečnost nemá vliv na přezkoumání napadených rozhodnutí a jednak, že stĕžovatelka v průběhu daňového řízení nepožádala správce danĕ, aby jí dal časový prostor k rekonstrukci. Nejvyšší správní soud se s tímto závĕrem mĕstského soudu neztotožňuje. Stĕžovatelka v průběhu řízení k rekonstrukci účetnictví uvedla, že byla navržena proto, aby bylo zřejmé, kdo prodal zboží, zda ona nebo firma BAPEMAX, s. r. o., a opakovanĕ zdůrazňovala, že provozovatelem penzionu byla částečně firma BAPEMAX, s. r. o. Správce danĕ byl proto povinen vyzvat stĕžovatelku, aby uvedla, provedení jakých důkazů k tomuto tvrzení navrhuje, a byl povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Vzhledem k tomu, že sám poukazoval na soubĕžně probíhající řízení ve věci danĕ z příjmů fyzických osob a rovnĕž poukazoval na, v tomto řízení, navrženu rekonstrukci účetnictví (tato skutečnost vyšla v daňovém řízení najevo, viz k tomu usnesení rozšířenĕho senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS a na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), mĕl uvĕst, proč ve věci danĕ z přidanĕ hodnoty by rekonstrukce účetnictví nebyla vhodná a z jakých důvodů. Jde totiž o rekonstrukci účetnictví mimo jiné za roky 2001 a 2002 a správce danĕ mohl vyčkat, stejnĕ jako čekal v řízení ve věci danĕ z příjmů fyzických osob, na její provedení. I když se nespornĕ jedná o samostatná daňová řízení, správce danĕ je i při zjišťování skutkovĕho stavu ve svĕm postupu vázán svojí dosavadní praxí, takže musí v obdobných případech postupovat obdobnĕ anebo musí mít rozumnĕ důvody pro odlišný postup. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 – 86, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), judikoval, že v rozhodování skutkovĕ shodných nebo podobných případů nesmí vznikat nedůvodné rozdíly. Ne každĕ rozdílnĕ posuzování obdobných situací musí nutnĕ být libovůlí a neodůvodněnĕ nerovným zacházením. Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případnĕ vytvořila, správní orgán může, avšak zásadnĕ pouze pro futuro, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká. V danĕm případě se jednoznačně jedná o podobný případ, neboť i když se jedná o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 a daň z přidanĕ hodnoty za zdaňovací období I. čtvrtletí 2001 až III. čtvrtletí 2003, jde o totožné účetnictví stĕžovatelky přinejmenším za období roku 2001 a 2002, jež vykazuje správcem danĕ popsanĕ nedostatky. Správce danĕ by proto mĕl objasnit, proč lze daň z příjmů stanovit dokazováním za použití rekonstruovanĕho účetnictví a proč u danĕ z přidanĕ hodnoty tento postup není možný. Zpráva o daňové kontrole toto neobsahuje. Daňová kontrola u danĕ z příjmů fyzických osob přitom byla zahájena již 4. 8. 2003, tedy dřívĕ než daňová kontrola u danĕ z přidanĕ hodnoty, která byla zahájena 12. 3. 2004. Nejvyšší správní soud k tomu poznamenává, že samotným finančním úřadem je v doplnĕní předkládací zprávy ze dne 10. 11. 2005 k odvolání proti dodatečným platebním výměřům na daň z přidanĕ hodnoty konstatováno, že aby bylo možné kontrolu ukončit

dokazováním, bylo by nutno provést rekonstrukci celého účetnictví. Tato však pro účely daně z přidané hodnoty nebyla připuštěna, zatímco pro účely daně z příjmů fyzických osob ano. Důvody pro odlišný postup ve dvou zjevně podobných případech však nejsou z ničeho patrné. Stížní námitka, že správce daně u souběžné kontroly daně z příjmů fyzických osob potupoval bez patrných důvodů odlišně, když připustil rekonstrukci účetnictví, je proto důvodná.

Závěr městského soud o nutnosti stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek byl proto z výše uvedených důvodů předčasný. Městský soud měl nejprve posoudit, zda se správce daně vypořádával se všemi navrženými důkazy, zda postupoval v součinnosti s daňovým subjektem a zda přihlížel ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Poté by teprve mohl posoudit, zda bylo možné stanovit daň dokazováním a rovněž žalobní námitky týkající se nepředložení knihy faktur a knihy hostů. Bude proto věcí dalšího řízení, zda bude daňová povinnost stanovena dokazováním či pomůckami.

Nejvyšší správní soud však považuje za vhodné vyjádřit se v obecné rovině i k další stížní námitce, a to, že nebylo při stanovení daně za použití pomůcek přihlédnuto k výhodám (i když zatím není zřejmé, zda bude daňová povinnost tímto způsobem stanovena). Podle ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků musí správce při použití pomůcek pro stanovení základu daně a daně přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, a to i když jím nebyly za řízení uplatněny. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, publikovaném pod č. 1472/2008 Sb. NSS a na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), judikoval, že „*K pomůckám podle § 65 odst. 1 věty druhé daňového řádu (obdobné ostatně platí i pro pomůcky podle § 31 odst. 5 daňového řádu) nutno poznamenat, že sice nejsou důkazem, nicméně svoji relevanci ve vztahu k realitě vždy musí mít. Jinak řečeno: I pomůcky jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 daňového řádu) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 daňového řádu) musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady v daňového řádu je pro účely stanovení daně podle pomůcek ostatně ustanovení jeho § 46 odst. 3, podle něhož, stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přiblížne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny).*“

Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, vyslovil, že „*Správce daně se nemůže nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, jež je zakotvena v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, současně pak při tomto chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů pak odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve vyšší správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídicí.*“ Tento nálezný se sice netýká přímo stanovení daně za použití pomůcek, ale obecně zásada zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů platí i pro stanovení daně za použití pomůcek s tou modifikací, že zpravidla takto nelze stanovit daňovou povinnost zcela přesně, a tudíž nelze vyloučit, že za použití pomůcek bude stanovena i vyšší daň, než jaká by měla být objektivně vzata stanovena, pokud by se tak dělo dokazováním. Zcela však platí shora uvedené, že i pomůcky jako nástroje kvalifikovaného odhadu daňové povinnosti musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.

V dané věci stěžovatelka v žalobě namítala, že při provozování penzionu musela vynaložit náklady na otop, odpadky, elektrickou energii apod., přičemž správce daně nezohlednil žádný z těchto povaze provozu penzionu imanentních nákladů ani částečně. Dále v žalobě poukazovala i na statistická zjištění ohledně průměrného využití lůžek v její oblasti. Tyto všechny skutečnosti podle názoru Nejvyššího správního soudu lze považovat za okolnosti, z nichž mohou vyplývat výhody pro daňový subjekt. Výhodami totiž kromě přiměřených výdajů jsou i další okolnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, publikovaný pod č. 131/2001 Sb. ÚS). Stěžovatelka tyto námitky uváděla již v odvolání, ovšem finanční ředitelství k tomu pouze uvedlo, že zohlednění podmínek, za kterých stěžovatelka podniká, v jakém oboru činnosti podniká a v jaké lokalitě má umístěnou provozovnu představuje podmínky výběru pomůcek a správce daně toto zjištění provedl a posoudil. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že nelze zcela odhlédnout od nákladů za provoz, a to i za situace, kdy by byl penzion provozován stěžovatelkou pouze částečně. Souhlasí i s tím, že při stanovení daně za použití pomůcek nelze postupovat účelově tak, že tam, kde by bylo možné vyměřit daň na výstupu, daň na vstupu lze uznat a tam, kde by nebylo možné vyměřit daň na výstupu nějakou marží, daň na vstupu neuznat. Tento postup je totiž v rozporu s ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek městského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. srpna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu