



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **S CLUB, s.r.o.**, se sídlem Roháče z Dubé 2742, Česká Lípa, zast. Mgr. Davidem Rolným, advokátem se sídlem Chrastavská 273/30, Liberec 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 9. 2012, č. j. 9621/12-1200-505957 a č. j. 9605/12-1200-505957, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 6. 8. 2013, č. j. 59 Af 27/2012 – 60,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 6. 8. 2013, č. j. 59 Af 27/2012 - 60, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 9. 2012, č. j. 9621/12-1200-505957, a ze dne 6. 9. 2012, č. j. 9605/12-1200-505957, **se zrušují** a věc **se vrací** Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí Finančního úřadu v České Lípě ze dne 1. 2. 2012, č. j. 10036/12/172912506523, a ze dne 1. 2. 2012, č. j. 10595/12/172912506523, **se zrušují**.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **26 728 Kč** k rukám jeho právního zástupce Mgr. Davida Rolného, advokáta se sídlem Chrastavská 273/30, Liberec 2, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), jímž byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 9. 2012, č. j. 9621/12-1200-505957 a č. j. 9605/12-1200-505957. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zmíněnými rozhodnutími zamítlo odvolání proti rozhodnutím ze dne 1. 2. 2012, č. j. 10036/12/172912506523 a č. j. 10595/12/172912506523, jimiž Finanční úřad v České Lípě v rámci autoremedury částečně vyhověl podaným odvoláním, což spočívalo v tom, že snížil

vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 a zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, která byla vyměřena podle pomůcek.

[2] V napadeném rozsudku se krajský soud nejprve vypořádal s možností správce daně částečně změnit dodatečné platební výměry formou autoremedurních rozhodnutí. Dle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“), může správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodnout o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne. Možnost částečné autoremedury není vyloučena ani v případě stanovení daně podle pomůcek.

[3] Finanční úřad v České Lípě neakceptoval námitky, dle nichž měla být daň namísto použití pomůcek stanovena dokazováním. Vyhověl však námitkám, dle nichž byl při konstrukci pomůcek vybrán daňový subjekt, který nebyl se stěžovatelem srovnatelný. V uvedeném krajský soud spatřoval částečné vyhovění odvolání. Stěžovatel mohl autoremedurní rozhodnutí o odvolání napadnout námitkami směřujícími jak proti tomu, že bylo přikročeno k vyměření daně podle pomůcek, tak proti vlastnímu způsobu stanovení daně dle pomůcek. To také v řízení před Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem učinil a dle krajského soudu tak stěžovatel nemohl být autoremedurními rozhodnutími, jimiž byla jeho daňová povinnost snížena, na svých právech nijak zkrácen.

[4] Krajský soud poznamenal, že stěžovatel v žalobě nezpochybnil závěry finančních orgánů, že neplnil svoje zákonné povinnosti při dokazování a z tohoto důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním, své žalobní námitky soustředil ke kvalitě použitých pomůcek, když tvrdil, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

[5] Krajský soud při svém rozhodování vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu (konkrétně z rozsudků ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Dle této judikatury daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž k tomu, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být být kvalifikovaným odhadem stanovena. Dle krajského soudu tím, že stěžovatel namítal, že nemohl současně uskutečňovat zdanitelná plnění jako oba správce daně vybrané srovnatelné subjekty, napadal jen výběr srovnatelných subjektů, aniž by přdestřel nějaké tvrzení, natož důkaz, že mu daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

[6] Výběr srovnatelných subjektů a způsob výpočtu daně na základě jejich daňových povinností odpovídal tomu, co správce daně zjistil o stěžovateli. Stěžovatel zůstal v daňovém řízení víceméně pasivní a vyjma tří faktur neměl správce daně daňové doklady ani daňovou evidenci. Správce daně tak vycházel z poznatků, které získal vlastní vyhledávací činností, když zjistil, jaké služby stěžovatel inzeroval, jaký měl předmět činnosti dle údajů v obchodním rejstříku a registru ekonomických subjektů vedeném Českým statistickým úřadem. Ve vztahu k námitce, že údaje v těchto registrech nejsou důkazem o faktické činnosti stěžovatele, krajský soud uvedl, že správci daně nezbylo než vycházet z takto získaných poznatků, jelikož stěžovatel žádné poznatky o své činnosti nesdělil a nepřinesl důkazy o tom, jak vlastně rezidenci S CLUB provozoval, jaký smluvní vztah měl s jejím vlastníkem, jaké služby v rezidenci poskytoval, jakým způsobem se podílel na její údržbě a jakým způsobem prostory v rezidenci využíval. Za takového stavu může jen stěžít s úspěchem namítat, že nemohl podnikat způsobem, z něhož správce vycházel.

[7] Krajský soud tak shrnul, že stěžovatel svou argumentací žádal výběr jiných pomůcek s nadějí, že by mohly vést k nižší dani. Námitka do výběru pomůcek však byla uplatněna, aniž by ji spojil s tvrzením, že takový způsob stanovení daně by za všech okolností nutně vedl

ke stanovení nižší daňové povinnosti. Stěžovatel tak neunesl své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň byly stanoveny nedostatečně spolehlivě.

[8] V napadeném rozsudku bylo dále uvedeno, že za situace, kdy byly splněny podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek, nebylo namístež daň se stěžovatelem sjednat ve smyslu § 98 daňového řádu.

[9] Správce daně se dle krajského soudu zabýval i tím, zda existují nějaké okolnosti, které by pro stěžovatele představovaly výhodu ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Jako výhoda byl zohledněn dar obci Řitka. Ve vztahu k roku 2008 sice měl správce daně k dispozici daňové doklady prokazující provedení stavebních prací, tj. nějaké údržby či rekonstrukce rezidence S CLUB, stěžovatel však nepředložil žádné konkrétní důkazy k tvrzení, že došlo k omezení provozu. Stěžovatel ani nepředložil žádné důkazy o rozsahu a průběhu provedených stavebních prací. Omezení provozu rezidence tak stěžovatel stavěl jen na vysoké ceně přijatých zdanitelných plnění, aniž by konkretizoval, o jaké stavební práce, práce architekta, podlahové krytiny či nábytek se jednalo. Ve vztahu k roku 2007 pak nebylo omezení provozu ani tvrzeno.

[10] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že stěžovatel nebyl dostatečně seznámen s pomůckami. Výhrady vznesené v odvolacím řízení a následně v řízení před krajským soudem jednoznačně svědčily o tom, že stěžovateli byly pomůcky dostatečně známy a mohl se jejich výběru bránit. S konstrukcí pomůcek byl stěžovatel seznámen skrze jednotlivé úřední záznamy, kdy byly dostatečně kvantifikovány hospodářské výsledky srovnatelných subjektů, které byly anonymizovány.

[11] Krajský soud na základě výše uvedených argumentů žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[12] V kasační stížnosti stěžovatel připustil, že požadavku na předložení účetnictví vyhověl pouze částečně, když předložil jen menší část účetní evidence. Vzhledem k tomu, že v letech 2007 a 2008 byl jeho jednatelem Jan Mot'ovský, jehož zmizení je mediálně známou kauzou, neměl mnoho možností, jak zjistit relevantní informace o fungování společnosti.

[13] Stěžovatel namítl, že ve svých odvoláních tvrdil, že správce daně mohl stanovit daň dokazováním a že použitá pomůcka není dostatečně spolehlivá, proto žádal zrušení napadeného platebního výměru. Z tohoto důvodu jakákoli změna odvoláním napadených rozhodnutí, která však nemění způsob stanovení daně dle pomůcek, nemůže být kvalifikována ani jako částečné vyhovění odvolacím námitkám. Finanční úřad v České Lípě tak o odvolání nemohl rozhodovat sám, jelikož k tomu nebyl dle § 113 daňového řádu oprávněn. Dle § 114 daňového řádu byl věcně příslušným k rozhodnutí o odvolání odvolací orgán, tedy Finanční ředitelství v Ústí nad Labem. Správce daně není oprávněn v průběhu řízení měnit pomůcky, podle kterých daň původně doměřil. Nově použitá pomůcka je přitom před stěžovatelem do značné míry utajována, když netuší, jaký subjekt měl být vybrán jako srovnatelný.

[14] Dle stěžovatele má správce daně důkazní povinnost ohledně splnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, mezi něž patří i to, že daň bylo možno takto stanovit dostatečně spolehlivě. To vyvozuje z § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu, dle něhož správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Stěžovatel namítl, že své důkazní břemeno správce daně neunesl ve vztahu k dostatečné spolehlivosti stanovené daně.

[15] Krajský soud stěžovateli vytkl, že když napadl výběr pomůcek, nespojil svou námitku s tvrzením, že by takový způsob stanovení daně za všech okolností vedl ke stanovení nižší daňové

povinnosti. Stěžovatel s touto výtkou vyjádřil nesouhlas, neboť obsah žaloby kontrastuje s tvrzením soudu. Na základě použitých pomůcek nebylo možno daň stanovit dostatečně spolehlivě, jelikož jimi mají být údaje z účetnictví jiných subjektů, aniž by bylo zřejmé zejména u subjektu zabývajícího se zajišťováním správy a údržby nemovitostí, jaká konkrétní zdanitelná plnění uskutečňoval, jakého nemovitého majetku se týkala a zda je tak vůbec srovnatelným subjektem. Obdobné nejasnosti panují i u subjektu, který měl poskytovat ubytovací a restaurační služby (velmi pravděpodobně šlo o luxusní hotelové zařízení, a nikoli penzion). Není přitom jasné, proč měl stěžovatel dosahovat příjmů jako oba tyto subjekty dohromady. Použité pomůcky jsou tak v rozporu s pravidly logického uvažování.

[16] Stěžovatel nemohl současně uskutečňovat zdanitelná plnění z titulu přenechání nemovitosti k užívání někomu jinému a zároveň ji užívat sám k poskytování ubytovacích služeb. Nebylo vůbec prokázáno, že by se zabýval jakousi správou a údržbou nemovitostí, navíc nedisponuje živnostenským oprávněním, dle něhož by měl příslušnou činnost vykonávat. Nevlastnil ani nemovitosti, které by mohl pronajímat. Správce daně mu ani nesdělil, jaký majetek srovnatelný subjekt použil ke své činnosti.

[17] Činnost, kterou se stěžovatel zabýval, byla patrná z přílohy účetní závěrky, a proto jsou pochybnosti správce daně nedůvodné. Zápis v obchodním rejstříku ani v registru ekonomických subjektů není důkazem o tom, že činnost je skutečně vykonávána. V každém případě tyto okolnosti nedaly správci daně oprávnění učinit si libovolný úsudek o tom, jakou činnost skutečně vykonával.

[18] Správci daně se podařilo zjistit, že stěžovatel v předmětných zdaňovacích obdobích prováděl rekonstrukci zařízení, jejíž hodnota přesáhla 6 milionů korun. Takto nákladná rekonstrukce se nepochybně projevila zásahem do provozu penzionu. Nelze tak předpokládat, že stěžovatel dosahoval stejných výnosů jako možná srovnatelná zařízení, kde však mnohamilionové rekonstrukce neproběhly. Ačkoli z provedené rekonstrukce vyplynula pro stěžovatele výhoda dle § 98 odst. 2 daňového řádu, správce daně k tomu vůbec nepřihlédl.

[19] Dle mínění stěžovatele jsou před ním použité pomůcky do značné míry utajovány, když netuší, který subjekt měl být vybrán jako údajně srovnatelný. Ze sdělených údajů navíc vyplývá, že správce daně vyšel z údajů subjektu, který dosahuje výnosů z pronájmu většího množství nemovitého majetku, ačkoli je zřejmé, že stěžovatel takovým majetkem nedisponuje. Druhý subjekt má mj. provozovat zařízení s restauracemi a řádově stovkami lůžek. Stěžovatel přitom žádné srovnatelné zařízení (hotel s restaurací s denním provozem) neprovozoval, do jeho ubytovací kapacity 35 lůžek nelze např. umístit cestující ani jednoho celého zájezdového autobusu.

[20] V kasační stížnosti (její 6. části) stěžovatel uvedl argumentaci, která se z valné většiny svou podstatou kryje s předešlými částmi jeho stížnosti. Oproti předešlým částem stížnosti se zde vymezil proti úvahám Finančního úřadu v České Lípě, že jednatel stěžovatele zamlčoval skutečnosti o činnosti stěžovatele. Jeho jednatel nebyl v letech 2007 a 2008 ve společnosti angažován, proto o těchto skutečnostech neměl povědomost a začal se k nim vyjadřovat až později po nahlédnutí do spisu. Dále zde zmínil, že při konstrukci pomůcky, jíž byly údaje subjektu zabývajícího se ubytovací a restaurační činností, došlo k vyloučení nákladů srovnatelného subjektu v podobě odpisů majetku. Stěžovatel sice svou činnost neprovozoval ve vlastní nemovitosti, kterou by mohl odpisovat, musel si ji však pronajmout. Náklady na pronájem nejsou nižší než odpisy. Dle názoru stěžovatele se Finanční ředitelství v Ústí nad Labem touto námitkou nezabývalo.

[21] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[22] Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že Finanční úřad v České Lípě mohl o podaném odvolání rozhodnout v rámci autoremedury tak, jak rozhodl. Při stanovení daně na základě pomůcek judikatura připouští možnost změny výše daňové povinnosti při současném nevyhovění námitkám brojícím proti tomu, že daň bylo možno stanovit dle pomůcek.

[23] Žalovaný neshledává nic nelogického na kombinaci údajů dvou subjektů, které sloužily jako pomůcky. Stěžovatel nebyl schopen sdělit, jako činnost vykonával, správce daně tak vycházel z toho, že daňový subjekt sám nahlásil Českému statistickému úřadu provozovanou činnost v podobě pronájmu vlastních nebo pronajatých nemovitostí s nebytovými prostory. Dále správce daně vycházel z webu daňového subjektu, kde byl inzerován provoz penzionu v Řitce. Žalovaný dále poznamenal, že ust. § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu, dle něhož správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinností při správě daní, nedopadá na použití pomůcek, nýbrž k následkům protiprávního jednání dle § 246 až 254 daňového řádu a k následkům za porušení povinnosti v podobě sankce za porušení povinnosti.

[24] K námitce, že nebylo přihlédnuto k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, žalovaný poznamenal, že bylo přihlédnuto k rekonstrukci penzionu, která proběhla v roce 2008, a to i za situace, kdy nebylo prokázáno omezení provozu z tohoto důvodu. Současně žalovaný uvedl, že stěžovateli nebyly zatajovány bližší parametry použitých pomůcek, jelikož daňový subjekt byl seznámen s konstrukcí pomůcek i s předměty činností a hospodářskými výsledky srovnatelných subjektů. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

IV. a) Oprávnění Finančního úřadu v České Lípě vydat rozhodnutí o odvolání v rámci autoremedury

[26] Nejvyšší správní soud shledal důvodnou námitku, že v nynější věci Finanční úřad v České Lípě nemohl na základě podaných odvolání vydat taková autoremedurní rozhodnutí ve smyslu § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jaká vydal.

[27] Okolnosti podstatné pro posouzení této námitky jsou následující. Dodatečnými platebními výměry byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 563 760 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 a ve výši 415 800 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008. Finanční úřad v České Lípě konstatoval, že stěžovatel provozoval rezidenci S Club v Řitce u Prahy k zajišťování společenských, kulturních a sportovních akcí. Správce daně shledal, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno v takovém rozsahu, že daň nešlo stanovit dokazováním. Daň byla proto stanovena v platebních výměrech dle pomůcek, jimiž byly údaje o činnosti jiné společnosti. Jako pomůcka sloužily celkové ekonomické výsledky společnosti (tj. 100% jejích nákladů i výnosů), která měla jako předmět

činnosti uvedeno: obstarávání správy budov, pronájem nemovitostí a nebytových prostor s poskytováním jiných než základních služeb spojených s pronájmy, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje, pronájem a půjčování věcí movitých.

[28] Ve svých odvoláních, v nichž požadoval napadené platební výměry zrušit, stěžovatel uvedl zejména, že nebylo prokázáno to, že intenzita porušení jeho povinností byla taková, aby nešlo stanovit daň dokazováním, a dále to, že použitá pomůcka není dostatečně spolehlivá, jelikož byl zvolen za pomůcku zcela nesrovnatelný subjekt.

[29] Autoremedurními rozhodnutími byly vyměřené daně sníženy z 563 760 Kč na 499 680 Kč a ze 415 800 Kč na 328 440 Kč. Daně byly stále stanoveny dle pomůcek, došlo však ke změně konstrukce pomůcek. Finanční úřad v České Lípě oproti původním rozhodnutím nově konstatoval, že stěžovatel vykonával dva předměty činnosti, a to správu svěřené nemovitosti (penzionu v Řitce) a dále restaurační a ubytovací služby. Jako pomůcky pak sloužil součet upravených údajů dvou subjektů. První subjekt se zabýval správou a údržbou nemovitostí a druhý subjekt se zabýval restauračními a ubytovacími službami. První subjekt použitý jako pomůcka, který se zabýval správou a údržbou nemovitostí, byl tentýž, který sloužil jako pomůcka pro stanovení daně v platebních výměrech. Nově byla však použita jen část (72 %) jeho výnosů a nákladů. Správce daně shledal, že jen tato část hospodaření se týkala správy a údržby nemovitostí. Zbylá část výnosů a nákladů tohoto subjektu (tj. 28 %) se týkala pronájmu movitých věcí, což je činnost, kterou stěžovatel neprovozoval, a proto ji správce daně vyloučil z konstrukce pomůcky.

[30] V kasační stížnosti stěžovatel vyjádřil nesouhlas s hodnocením krajského soudu, že právě popsany postup Finančního úřadu v České Lípě představoval částečné vyhovění odvolání v rámci autoremedury. Uvedl, že v odvolání namítal, že daň šla stanovit dokazováním a že použitá pomůcka není dostatečně spolehlivá, proto žádal zrušit napadená rozhodnutí. Změna napadených rozhodnutí, která však stále ponechává vyměření daně na základě pomůcek, nemůže být ani částečným vyhověním odvolání, neboť výrok autoremedurního rozhodnutí o odvolání se zcela míjí s návrhem výroku v odvolání. Stěžovatel pak dovozoval, že k vydání takového rozhodnutí neměl daný finanční úřad věcnou působnost.

[31] Dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, který se týká autoremedury, platí: *„Správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4.“*

[32] Nejvyšší správní soud v obecné rovině nesouhlasí se stěžovatelovým tvrzením, že rozhodnutí vydaná v rámci autoremedury, která pouze snížila vyměřené daně, ale ponechala jejich vyměření dle pomůcek, nemohou představovat ani částečné vyhovění odvolání, neboť výrok takových rozhodnutí se dle námítky zcela míjí se stěžovatelovým návrhem na výrok rozhodnutí. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 23. 11. 2007, č. j. 2 Afs 82/2007 - 58, konstatoval, že *„[v]yhovění odvolání totiž nelze posuzovat formálně. Vyhověním se rozumí situace, kdy se rozhodnutí, respektive jeho výrok, po materiální stránce změní tak, aby více korelovalo s představami odvolatele vyjádřenými v odvolání.“* Shodné hodnocení lze nalézt též v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010 - 52. V rozsudku ze dne 28. 2. 2013, č. j. 5 Afs 70/2012 - 91, zdejší soud poměřoval rozhodnutí vydané v rámci autoremedury se smyslem, podstatou a cílem odvolání, aby zjistil, zda šlo o částečné vyhovění odvolání.

[33] Ve svém odvolání stěžovatel navrhoval napadené platební výměry zrušit. Dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu může odvolací orgán napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit. K takovému postupu přistoupí např. tehdy, když daň neměla vůbec být vyměřena. Při materiálním náhledu na částečné vyhovění odvolání lze konstatovat, že v nynější věci by částečné vyhovění odvolání představovalo i rozhodnutí, kterým bylo vyhověno alespoň jedné odvolací námítce a jímž je vyměřená daň snížena. V daném případě nic nebránilo tomu, aby správce daně snížil

vyměřenou daň tím, že by vyhověl námitce nedostatečné spolehlivosti stanovení daně dle pomůcek tím, že by použil jiné pomůcky, které by požadavku dostatečné spolehlivosti vyhověly a vedly k nižší dani. Takto by totiž došlo po materiální stránce ke změně rozhodnutí tak, aby více korelovalo s představami odvolatele vyjádřenými v odvolání.

[34] Nejvyšší správní soud však v rozhodnutích o odvolání vydaných v rámci autoremedury nalezl vady, které svědčí o důvodnosti námitky, že taková rozhodnutí nemohla být vydána v podobě, v jaké byla vydána. Finanční úřad v České Lípě totiž v rámci autoremedurních rozhodnutí v části postupoval nad rámec odvolacích námitek, což se projevilo v tom, že napadená rozhodnutí byla po materiální stránce částečně změněna i v neprospěch stěžovatele, což není v rámci autoremedury možné.

[35] Tato nepřipustná změna spočívala v rozšíření okruhu stěžovatelem provozovaných činností. Při stanovení pomůcek pro prvostupňová správní rozhodnutí správce daně vycházel z toho, že stěžovatel provozoval penzion S CLUB k zajišťování společenských, kulturních a sportovních akcí, přičemž jako pomůcka byly zvoleny ekonomické údaje jiného subjektu, který se zabýval správou budov. V rozhodnutích o odvolání vydaných v rámci autoremedury bylo nově konstatováno, že stěžovatel vykonával dva předměty činnosti: 1) správu svěřené nemovitosti a 2) restaurační a ubytovací činnost. V autoremedurních rozhodnutích tak došlo k rozšíření okruhu činností, které měl stěžovatel vykonávat, přičemž takový postup nemůže představovat vyhovění žádné z odvolacích námitek. Stěžovatel v odvolání totiž nenamítal, že pro účely platebních výměrů byl okruh jím vykonávaných činností stanoven nedostatečně a ve skutečnosti byl širší. Jde navíc o postup, který materiálně zhoršuje postavení stěžovatele.

[36] V rozhodnutích o odvolání vydaných v rámci autoremedury ke svému postupu Finanční úřad v České Lípě poznamenal, že „*rozdělil zjištěnou ekonomickou činnost daňového subjektu na správu a údržbu nemovitostí a provoz ubytování spojený s poskytováním stravování.*“ Faktický postup správce daně však nelze nazvat zpřesněním (rozdělením) vymezení stěžovatelovy činnosti, ale ve skutečnosti šlo o jeho rozšíření. Původně totiž jako pomůcka sloužily údaje subjektu, který se zabýval správou nemovitostí. Údaje tohoto subjektu byly jako pomůcka zachovány i v autoremedurním rozhodnutí o odvolání (údaje tohoto subjektu byly jen očištěny o příjmy a výnosy z pronájmu movitých věcí, což je činnost, kterou stěžovatel vůbec neprovozoval). Jestliže činnost subjektu, který se zabýval správou nemovitostí, měla v původních prvostupňových rozhodnutích plně pokrývat činnost stěžovatele, pak zmínka o další činnosti stěžovatele (restaurační a ubytovací činnost), u níž byly použity údaje nového subjektu, nutně představuje faktické rozšíření činností stěžovatele v rozhodnutích o odvolání vydaných v rámci autoremedury.

[37] Pochybením by v nynější věci nebyl postup, při němž by při snížení vyměřené daně v rámci autoremedury námitce nedostatečné spolehlivosti pomůcek bylo vyhověno tím, že by byl vybrán nový srovnatelný subjekt, případně údaje již použitého nově upraveny za podmínky, že by správce daně nově nerozšiřoval okruh činností, které měl stěžovatel vykonávat, ale držel se v rámci původně vymezeného okruhu činností. Takto však v nynější věci postupováno nebylo. Finanční úřad v České Lípě tak nedodržel podmínky stanovené pro postup dle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jelikož při rozšíření okruhu stěžovatelových činností materiálně zhoršil stěžovatelovo postavení, přičemž v rámci autoremedury postupoval nad rámec odvolacích námitek. Takový postup není možný v rámci autoremedury, změna rozhodnutí v neprospěch odvolatele je však obecně připuštěna v řízení o odvolání před odvolacím orgánem (§ 114 odst. 2, věta druhá, daňového řádu).

[38] Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil s krajským soudem, který při vydání rozhodnutí v rámci autoremedury neshledal pochybení.

*IV. b) Důkazní břemeno správce daně dle § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu
ve vztahu ke stanovení daně dle pomůcek*

[39] Jak již bylo uvedeno výše, stěžovateli byla dle pomůcek dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 a za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008.

[40] Finanční orgány vyšly z toho, že ačkoli byl stěžovatel v průběhu daňového řízení vyzván k předložení veškerých daňových dokladů a evidencí pro daňové účely, které byl povinen vést, správci daně byla předložena jen část účetnictví (rozvaha, výkaz zisku a ztráty a obrátová předvaha), účetní deník a v řízení bylo dále zajištěno 6 faktur. Jiné požadované doklady a evidence předloženy nebyly a stěžovatel ani jinak neprokázal svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. To je jen dokresleno tím, jak vypovídal jednatel stěžovatele při zahájení daňové kontroly. Jednatel nebyl schopen uvést, jaké činnosti byly společností v minulosti vykonávány, jelikož při svém vstupu do společnosti daňové doklady nepřevzal. Nebyl mu znám rozsah majetku. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že změna jednatele a nastoupení nového jednatele, který nemá povědomí o minulé činnosti stěžovatele, jde výhradně ke stěžovatelově tíži. Finanční orgány dospěly k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním, což stěžovatel nečinil sporným ani před krajským soudem ani v kasační stížnosti.

[41] V rámci kasační námitky uvedl, že správce daně neunesl své důkazní břemeno.

[42] Dle § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu platí: „*Správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.*“

[43] Stěžovatel v rámci námitky neunesení důkazního břemene správcem daně uvedl, že dle § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu musí správce daně prokázat i skutečnosti rozhodné pro stanovení daně dle pomůcek, jelikož přechod na pomůcky dle jeho názoru představuje následek porušení povinností daňového subjektu při správě daní (konkrétně porušení jeho povinností při dokazování). V daném ohledu zdejší soud nesouhlasí se stěžovatelovým výkladem uvedeného ustanovení daňového řádu.

[44] Ve vztahu k pojmu „*následek za porušení povinnosti při správě daní*“ užitému v § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu je možno v prvé řadě poukázat na část čtvrtou daňového řádu nazvanou „*následky porušení povinností při správě daní*“. V důvodové zprávě k daňovému řádu se uvádí, že v této ucelené části zákona jsou koncentrována ustanovení upravující sankční následky porušení povinností při správě daní (viz digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu, 5. volební období, 2006–2010, dostupné z www.psp.cz). Z hlediska vnitřní provázanosti daňového řádu lze proto pojem „*následek za porušení povinnosti při správě daní*“ užitý v § 92 odst. 5 písm. e) tohoto předpisu primárně ztotožnit s těmi instituty, o nichž pojednává shodně nazvaná část čtvrtá daného zákona a kde použití pomůcek není uvedeno.

[45] Zdejší soud tak shrnuje, že ust. § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu nedopadá na stanovení daně dle pomůcek. Není proto důvodná námitka, že správce daně neunesl své důkazní břemeno plynoucí z uvedeného ustanovení, jelikož se dané ustanovení nynějšího případu netýká. Uvedené však neznamená, že by rozhodnutí, jímž je stanovena daň podle pomůcek, nemuselo být podloženo hodnocením správce daně, jaké povinnosti při dokazování daňovým subjektem nebyly splněny, dále to, že v důsledku toho nelze stanovit daň dokazováním a že by ze spisového materiálu a úvah správce daně nemuselo být ověřitelné, proč lze stanovenou daň považovat za dostatečně spolehlivou.

*IV. c) Obecně k možnosti uplatnit námitku nedostatečné spolehlivosti
stanovení daně dle pomůcek*

[46] V kasační stížnosti byla uplatněna námitka nedostatečné spolehlivosti stanovení daně dle pomůcek.

[47] Dle § 98 odst. 1 daňového řádu, který se týká pomůcek, platí: „Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“

[48] Dle § 98 odst. 4, věty první, daňového řádu: „Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.“

[49] Vzhledem k uplatnění námitky nedostatečné spolehlivosti stanovení daně Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve pojednat obecně o některých aspektech takového stanovení a možnosti daňového subjektu zpochybnit to, že daň byla dle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Následně je pak v částech IV. d) a IV. f) tohoto rozsudku v podmínkách nynějšího případu rozebráno, zda lze stanovenou daň považovat za dostatečně spolehlivou.

[50] Správce daně má při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103). Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde tak určitá míra správní úvahy správce daně. Lze však konstatovat, že daňový řád klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše citovaný § 98 odst. 4 daňového řádu).

[51] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně refletovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci.

[52] U dalších námitek, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, lze odkázat na judikaturu, kterou zmiňoval i krajský soud. V rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, zdejší soud konstatoval, že oprávnění daňového subjektu zpochybnovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu měření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli

libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. „*Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, na který již poukázal krajský soud).

[53] V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu); daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

[54] Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).

IV. d) Dostatečná spolehlivost pomůcek, které se týkají ubytovacích a restauračních služeb

[55] Z přílohy k účetní závěrce za rok 2007 správce daně zjistil, že stěžovatel provozoval objekt v obci Řitka za účelem zajišťování společenských, kulturních a sportovních akcí. Dále z internetové inzerce zjistil, že stěžovatel provozoval penzion S CLUB v Řitce u Prahy. Objekt sloužil hlavně pro komerční účely k zajišťování společenských, kulturních a sportovních akcí, firemních večírků, oslav narozenin, svateb atd. Jednalo se o ubytování v nadstandardně vybavených apartmánech s možností využívání celého areálu s bazénem, tenisovým kurtem, garážemi krbem apod. Z internetové inzerce správce daně rovněž zjistil, že zde bylo nabízeno také konání svatebních hostin, dále pak pečení selat či kuřat a grilování na zahradním grilu. Stěžovatelem provozovaný penzion měl kapacitu 35 lůžek.

[56] Na základě uvedených zjištění si správce utvořil představu o činnosti stěžovatele a jako pomůcku použil údaje o jiném subjektu, který provozoval ubytovací a restaurační činnost, přičemž jeho hospodářské údaje poměrně upravil s ohledem na počet nabízených lůžek u stěžovatele a srovnatelného subjektu. O dostatečné spolehlivosti takto zvolené pomůcky zdejší soud pojednává v této části rozsudku, tj. části IV. d).

[57] Finanční orgány ve svých rozhodnutích dále pojednaly o tom, že dle jejich názoru stěžovatel vedle činnosti spočívající v poskytování ubytování a hostin v penzionu S CLUB provozoval další činnost. Tou měla být správa a údržba daného objektu. Jako pomůcka proto sloužily i údaje o dalším subjektu, který se zabýval správou a údržbou nemovitostí – o dostatečné spolehlivosti této pomůcky je pojednáno v samostatné části rozsudku, v jeho části IV. f).

[58] Zjištění shrnutá v bodě [55] tohoto rozsudku skýtají pro stanovení daně dle pomůcek dostatečný a racionální podklad pro závěr, že za pomůcku může být použit subjekt, který se zabývá ubytovací a restaurační činností. Tomu odpovídal charakter zjištěné činnosti stěžovatele, přičemž správce daně měl s ohledem na znalost kapacity penzionu i představu o množstevním rozsahu činnosti stěžovatele, který zohlednil při konstrukci pomůcky.

[59] Lze tak konstatovat, že konstrukce dané pomůcky byla racionální a vycházela i z rozumného podkladu. V takovém případě bylo na stěžovateli, aby uvedl, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložil odpovídajícími důkazy (srov. body [52] až [54] tohoto rozsudku). To se stěžovateli nepodařilo.

[60] Úspěch stěžovateli nemohlo přinést tvrzení, že k jeho zařízení s 35 lůžky byl zvolen jako pomůcka subjekt s ubytovací kapacitou 200 lůžek v roce 2007 a více než 200 lůžek v roce 2008. Údaje srovnatelného subjektu byly kráceny v poměru lůžek, takže došlo k jejich přizpůsobení k rozsahu stěžovatelovy činnosti. Ke stěžovatelovu tvrzení, že jeho zařízení není schopno pojmout ani plný počet cestujících jednoho zájezdového autobusu, zdejší soud zdůrazňuje, že neexistuje právo na výběr žádné konkrétní pomůcky. Úprava údajů subjektu použitého jako pomůcka dle poměru lůžek je přitom zcela logická a skýtající dostatečný podklad pro kvalifikovaný odhad daňové povinnosti dle pomůcek, který se plně pohybuje v mezích správního uvážení správce daně, kterým při použití pomůcek disponuje. Dále lze zmínit, že stěžovatelovo tvrzení o tom, že srovnatelný subjekt dosahoval příjmy z výnosu dlouhodobého majetku, představuje nepodložený dohad, který nemá podklad v pomůcce, kterou správce daně užil.

[61] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že stěžovatelova argumentace, v níž bylo poukázáno na rekonstrukci penzionu S CLUB v roce 2008, vůbec nepředstavuje přiléhavé tvrzení, že by výsledná daňová povinnost byla stanovena nedostatečně spolehlivě. U srovnatelného subjektu, který správce daně vybral jako pomůcku, byl jeden ze dvou jím provozovaných objektů v roce 2008 znovu uveden do provozu po 6 letech. Je tedy zřejmé, že daný objekt srovnatelného subjektu nebyl po celý rok 2008 v plném provozu, když do provozu byl uveden až v polovině dubna 2008, navíc uvedení do provozu si dle zjištění správce daně vyžádalo velké náklady, které byly zahrnuty v údajích srovnatelného subjektu. Již v samotné pomůcce se tak odrážela skutečnost srovnatelná s rekonstrukcí v penzionu S CLUB.

[62] Stěžovatel tvrdil, že jej rekonstrukce stála přes 6 milionů korun a že byla tak rozsáhlá, že musela omezit provoz jeho penzionu. Zde je však zcela v souladu s krajským soudem nutno poukázat na to, že součástí této částky měla dle stěžovatelem předložených podkladů být i platba za architekta (celkem 941 841 Kč), za nábytek (672 268,90 Kč) a podlahové krytiny (191 841 Kč). Je logické se domnívat, že práce architekta provoz penzionu neomezila. Výměna, případně dokoupení nábytku také nepředstavuje znatelný zásah do provozu. U výměny podlahových krytin a stavebních prací pak stěžovatel nebyl vůbec schopen ani přiblížit, v čem měly tyto práce spočívat, na jaké části objektu probíhaly (zda to bylo v části budovy nutné pro provoz penzionu či v jiné části, kde by provoz omezen nebyl) či jak dlouho probíhaly. Zásah do provozu tak stěžovatel fakticky vyvozoval z ceny stavebních prací, aniž by svá tvrzení byl schopen konkrétněji rozvést a sdělit, jak se projevily v omezení provozu a jak dlouhé mělo omezení provozu vůbec být. Bylo přitom na stěžovateli, který měl svá tvrzení o omezení provozu podložit odpovídajícími podklady, což se mu nepovedlo.

[63] Ve vztahu k tvrzené rekonstrukci tak lze shrnout, že i přesto, že stěžovatelova tvrzení o omezení provozu byla značně nekonkrétní a omezení provozu nebylo možno mít za nezvratně prokázané, správce daně zvolil jako pomůcku takový subjekt, u něhož proběhlo v roce 2008 znovuuvedení jeho objektu do provozu, což je skutečnost srovnatelná s rekonstrukcí. Náklady na rekonstrukci správce daně při určení daňové povinnosti dle pomůcek zohlednil v rámci přijatých zdanitelných plnění. V daném ohledu tak s ohledem na okolnosti případu stěžovatel ve vztahu k rekonstrukci nebyl schopen ani relevantně tvrdit, že výsledná daňová povinnost byla stanovena nedostatečně spolehlivě, tj. ve výši, které by nemohl být schopen dosáhnout.

IV. e) Seznámení stěžovatele s pomůckou ve vztahu ke poskytování ubytování a hostin a námitka vyloučení některých nákladů u srovnatelného subjektu

[64] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že by stěžovatel nebyl seznámen s konstrukcí pomůcky, která se týkala poskytování ubytování a hostin. Podstatné rysy zvolené pomůcky totiž byly stěžovateli sděleny ze strany Finančního úřadu v České Lípě, a to ještě před vydáním rozhodnutí vydaných v rámci autoremedury. Stalo se tak při ústním jednání dne 14. 12. 2011, kdy byl seznámen s dvěma úředními záznamy, které pojednávají o konstrukci pomůcek. Stěžovatel tak byl zpraven o tom, že srovnatelný subjekt provozoval v roce 2007 jedno zařízení s kapacitou 200 lůžek a 80 míst v restauraci. Po většinu roku 2008 pak srovnatelný subjekt provozoval kromě již zmíněného zařízení ještě další zařízení s kapacitou 35 lůžek a 80 míst v restauraci. Vzhledem k tomu, že ubytovací kapacita srovnatelného subjektu byla ve srovnání s 35 lůžky u stěžovatele daleko větší, údaje srovnatelného subjektu správce daně použil jen v tom poměru, který odpovídal poměru lůžek stěžovatele a srovnatelného subjektu. O charakteru použité pomůcky tak byl stěžovatel dostatečně zpraven.

[65] O tom, že stěžovatel byl o konstrukci pomůcky informován, svědčí i to, jak konkrétně formuloval svou námitku, kterou brojil proti vyloučení některých nákladů srovnatelného subjektu, který se zabýval ubytovacími a restauračními službami.

[66] Jak vyplývá z rozhodnutí o odvoláních vydaných v rámci autoremedury, z údajů srovnatelného subjektu byly vyloučeny náklady na opravy evidované na účtu 511, neboť dle Finančního úřadu v České Lípě byly v objektu S CLUB prováděny mnohem rozsáhlejší stavební úpravy odpovídající svým charakterem technickému zhodnocení. Finanční úřad v České Lípě dále uvedl, že skutečnost, že stěžovatel prováděl rekonstrukci, nemůže mít vliv na jeho daňově účinné náklady, neboť nepředložil souhlas vlastníka k provedení stavebních úprav a následnému odepisování provedeného technického zhodnocení. Pod bodem 3. písm. l) v obou odvoláních proti rozhodnutím vydaným v rámci autoremedury pak stěžovatel namítl, že z nákladů srovnatelného subjektu byly vyloučeny odpisy majetku. Dle této odvolací námitky je evidentní, že použitý majetek musel být pronajat a náklady na pronájem nebudou nižší než odpisy vlastního majetku. Stěžovatel tak dovozoval, že nebylo přihlédnuto ke skutečnosti, z níž pro něj vyplývala výhoda ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. V kasační stížnosti bylo namítnuto, že se Finanční ředitelství v Ústí nad Labem s touto odvolací námitkou nevyřadilo, čemuž zdejší soud přisvědčil.

[67] Ve svých rozhodnutích totiž Finanční ředitelství v Ústí nad Labem v podstatě pouze zopakovalo, co bylo uvedeno již v odvolání napadeném rozhodnutí (tj. zejména, že stěžovatel nebyl vlastníkem objektu a ani nepředložil souhlas k provedení stavebních úprav a následnému odepisování, proto mu nemohly být odpisy zohledněny). Nevyřadilo se však s tou částí odvolací argumentace stěžovatele, v níž poukázal na to, že objekt penzionu musel mít pronajat, když jej nevladnil, a náklady na pronájem dle jeho mínění nejsou nižší než odpisy. Poukaz na to, že nájem dle stěžovatele není nižší než odpisy, tvořil jádro odvolací námitky v bodě 3. písm. l) odvolání, které však zůstalo bez náležité reakce.

*IV. f) Dostatečná spolehlivost pomůcek, které se týkají
správy a údržby nemovitosti*

[68] Kromě poskytování ubytování a stravování v penzionu S CLUB správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel ve vztahu k dané nemovitosti provozoval i správu a údržbu. Správce daně zjistil, že stěžovatel nebyl vlastníkem provozovaného penzionu. Stěžovateli byla v roce 2008 fakturována k úhradě údržba areálu S CLUB od dodavatele Jana Krupky – zahradnické práce. Správce daně vycházel i ze zápisu v registru ekonomických subjektů vedeném Českým statistickým úřadem, kde u stěžovatele bylo zapsáno: pronájem vlastních nebo pronajatých nemovitostí s nebytovými prostory. Na základě těchto zjištění správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelova činnost spočívala též ve správě a údržbě penzionu S CLUB. Jako pomůcku tak zvolil subjekt, který se zabýval správou a údržbou nemovitostí.

[69] Nejvyšší správní soud přisvědčil námitce, že takto stanovená pomůcka není dostatečně spolehlivá. Úvahy finančních orgánů v daném směru trpí natolik závažnými pochybeními, že došlo k překročení mezi správního uvážení, jimiž správce daně při konstrukci pomůcek disponuje.

[70] Nezbytným předpokladem stanovení daně dle pomůcek v podobě údajů srovnatelného subjektu je to, že správce daně má představu o charakteru činnosti daňového subjektu a alespoň v hrubých obrysech též o rozsahu této činnosti. Bez těchto znalostí není ani možno určit srovnatelný subjekt, jehož údaje by měly sloužit jako pomůcka. Na správce daně nelze při stanovení daně dle pomůcek klást natolik přísné nároky, aby měl do podrobností jasno v tom, jaký charakter a rozsah měla činnost daňového subjektu. Je totiž nutno si uvědomit, že ke stanovení daně dle pomůcek může dojít i tehdy, když daňový subjekt nesplní své povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností v takovém rozsahu, že o jeho činnosti nejsou známy téměř žádné informace (ostatně podobný stav nastal i nyníjší věci, k tomu srov. výpověď jednatele stěžovatele popsaná v bodě [40] tohoto rozsudku). Je však nutno trvat na tom, aby představa o činnosti daňového subjektu byla vystavěna na racionálním podkladě, a to i tehdy nespolupracuje-li daňový subjekt se správcem daně. Nelze totiž připustit, aby v rámci stanovení pomůcek si mohl správce daně libovolně bez jakéhokoli podkladu zvolit, jaké činnosti dle něj daňový subjekt vykonával, a dle toho mu stanovit daň. Na správce daně při zjišťování, jaké činnosti daňový subjekt vykonával, nelze klást přísné požadavky (spíše naopak), přesto je třeba, aby závěr správce daně o činnosti daňového subjektu byl založen na nějakém rozumném podkladu. To se v nyníjší věci ohledně činnosti v podobě správy a údržby nemovitostí nestalo.

[71] To, že stěžovatel dosahoval příjmů ze správy a údržby nemovitostí, nelze dovodit ze skutečností, z nichž tak finanční orgány dovozovaly. Z toho, že dodavatelem Janem Krupkou - zahradnické práce byla stěžovateli v roce 2008 fakturována k úhradě údržba areálu S CLUB, nevyplývá, že by stěžovatel pro někoho dalšího měl zajišťovat správu a údržbu nemovitostí. Správce daně měl podloženo, že stěžovatel provozoval penzion S CLUB pro komerční účely k zajišťování společenských, kulturních a sportovních akcí, firemní večírky, oslavy narozenin, svatby atd. Údržba areálu (zejména zahrady) má spíše návaznost na provozování společenských a sportovních akcí, zejména s ohledem na to, že stěžovatel inzeroval i možnost uskutečnit zde svatby i s oddáním na zahradě.

[72] Internetová inzerce, na kterou v dané souvislosti poukázal Finanční úřad v České Lípě, se týká společenských a kulturních akcí spojených též s hostinami, stěžovatel zde však nenabízel zajišťování správy a údržby nemovitostí. Ze samotné informace o tom, že stěžovatel podnikal v nemovitosti, kterou neměl ve vlastnictví, nelze automaticky vyvozovat, že za užití cizí nemovitosti by měl obdržet úplatu, kterou finanční orgány spojují s poskytováním správy a údržby nemovitosti.

[73] Stejně tak zápis v registru ekonomických subjektů vedeném Českým statistickým úřadem, kde u stěžovatele bylo zapsáno: pronájem vlastních nebo pronajatých nemovitostí s nebytovými prostory, nijak nenasvědčuje tomu, že by stěžovatel dosahoval zdanitelných příjmů ze správy a údržby nemovitostí. Uvedený zápis dle názoru zdejšího soudu spíše odpovídá poskytování ubytování, resp. poskytování penzionu pro společenské akce.

[74] Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že závěry správce daně, že stěžovatelova činnost spočívala též ve správě a údržbě nemovitosti, nejsou podloženy logicky korektní úvahou. Daný závěr tak neobstojí ani v porovnání s mírnými požadavky, které lze v rámci stanovení daně dle pomůcek v podobě údajů srovnatelného subjektu klást pro zjištění, jakou činností se daňový subjekt zabýval. Jde o tak zásadní pochybení v úvahách správce, které představuje vybočení z mezí správního uvážení při stanovení daně dle pomůcek. Za situace, kdy správce daně nedokázal poukázat na žádný podklad, který by skutečně nasvědčoval tomu, že se stěžovatel zabýval též správou a údržbou nemovitostí, nelze po stěžovateli žádat, aby své tvrzení o nepřiměřenosti stanovené daně podložil odpovídajícími důkazy. To by se v nynější věci, kdy stěžovatel tvrdil, že správu a údržbu nemovitostí vůbec neprováděl, velmi blížilo důkazu o negativní skutečnosti. Svým charakterem se tak zjištěné pochybení správce daně blíží těm, o nichž bylo pojednáno v bodě [51] tohoto rozsudku, a u nichž k úspěšnému stanovení přiměřenosti daně stanovené dle pomůcek nemusí daňové subjekty ke svému tvrzení o nepřiměřenosti daně předložit odpovídající důkazy.

[75] Stěžovatel má pravdu rovněž v tom, že u subjektu, který byl vzat jako pomůcka pro správu a údržbu nemovitostí, nebyl vůbec zpraven o tom, v jakém rozsahu tento dle finančních orgánů srovnatelný subjekt danou činnost vykonával a v čem měla alespoň rámcově jeho činnost spočívat. To ostatně nevyplývá ani ze spisu. Vzhledem k tomu, že finanční orgány nepoukázaly na jediný racionální podklad pro to, že by stěžovatelova činnost spočívala též ve správě a údržbě nemovitosti, není třeba se rozsáhleji ze strany zdejšího soudu zabývat tím, do jaké míry byl stěžovatel seznámen s charakteristikou subjektu, který byl vzat jako pomůcka pro činnost správa a údržba nemovitostí. Přesto lze krátce zmínit, že ze skutečnosti, že u tohoto subjektu nebylo vůbec uvedeno, ke kolika nemovitostem prováděl správu a údržbu (resp. v jakém rozsahu ji prováděl), není jasné, proč by šlo rozsahem o srovnatelný subjekt se stěžovatelem (údaje tohoto subjektu týkající se správy a údržby nemovitostí nebyly nijak poměrově kráceny či navyšovány), i pokud by byl připuštěn v nynějším případě nesplněný předpoklad, že lze racionálně vycházet z toho, že stěžovatel měl příjmy ze správy a údržby nemovitostí.

V. Závěr a náklady řízení

[76] Nejvyšší správní soud z důvodů popsaných v částech IV. a) a IV. f) tohoto rozsudku dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. Věc však tomuto soudu nevracel k dalšímu řízení, jelikož současně rozhodl dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. i o zrušení správních rozhodnutí a vrácení věci žalovanému [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s.]. Pro takový postup totiž byly podmínky již v řízení před krajským soudem.

[77] Zrušena byla nejen rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, ale i rozhodnutí Finančního úřadu v České Lípě o odvolání, která byla vydána v rámci autoremedury, jelikož i při jejich vydání zdejší shledal pochybení [viz část IV. a) tohoto rozsudku]. Zůstaly však zachovány dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem v České Lípě, které byly napadeny odvoláními. V dalším řízení se bude rozhodovat o odvoláních proti těmto existujícím platebním výměrům, správní orgán je zde vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. K danému zdejší soud poznamenává, že stěžovatel v kasační stížnosti nenavrhoval zrušení i správních rozhodnutí,

k jejich zrušení však může Nejvyšší správní soud přikročit i bez návrhu tehdy, jsou-li pro to podmínky (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 1. 2012, č. j. 2 Afs 68/2011 - 212).

[78] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správních orgánů dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[79] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s. dle úspěchu ve věci. Stěžovatel byl ve věci plně úspěšný, náleží mu náhrada nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil.

[80] Před krajským soudem byly podány dvě samostatné žaloby ke každému zdaňovacímu období zvlášť a zpočátku o nich byla vedena dvě samostatná soudní řízení, následně došlo k jejich spojení ke společnému projednání, a to usnesením krajského soudu ze dne 3. 7. 2013, č. j. 59 Af 27/2012 - 58. V řízení před krajským soudem byl stěžovatel zastoupen daňovým poradcem, dle § 35 odst. 2 s. ř. s. se při určení výše jeho odměny užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), dále jen „advokátní tarif“. Daňový poradce neprokázal, že by byl plátcem daně z přidané hodnoty.

[81] Náklady řízení před krajským soudem byly vyčísleny dle advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012. Všechny úkony právní služby uskutečněné v obou následně spojených věcech se uskutečnily v říjnu a listopadu 2012. Dle přechodného ustanovení v čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb., která s účinností od 1. 1. 2013 novelizovala advokátní tarif, za právní služby poskytnuté před 1. 1. 2013 přísluší odměna podle advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012. K určení toho, jaké znění advokátního tarifu se dle citovaného přechodného ustanovení použije, je rozhodné, kdy se úkon právní služby uskutečnil, jen tato skutečnost slouží jako kritérium pro určení rozhodného znění vyhlášky. Pro zmíněné přechodné ustanovení je tak irrelevantní to, kdy došlo ke spojení věci.

[82] Dle § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012 se při spojení dvou nebo více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno zákonem, zvyšuje mimosmluvní odměna náležející ve věci s nejvyšší tarifní hodnotou o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v ostatních spojených věcech. Pro aplikaci daného ustanovení není rozhodné, kdy soud spojí věci ke společnému projednání, ale zda tak učiní. Při výpočtu náhrady nákladů řízení ve spojených věcech je pak nutno použít citované ustanovení na všechny úkony právní služby učiněné od zahájení řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87, publikovaný pod č. 2149/2010 Sb. NSS). V obou spojených věcech daňový poradce uskutečnil dva úkony právní služby, a to 1) převzetí a přípravu zastoupení a 2) podání žaloby jakožto písemného podání nebo návrhu ve věci samé. Ke každému z těchto čtyř poskytnutých úkonů právní služby se váže náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012). Na základě § 7 bodu 5., § 9 odst. 3 písm. f), § 12 odst. 3 a § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012 lze dospět k závěru, že odměna za tyto čtyři úkony právní služby před krajským soudem a na ně navázané paušální náhrady hotových výdajů činí 7 500 Kč ($2 \times 2 100 \text{ Kč} + 2 \times 1 050 \text{ Kč} + 4 \times 300 \text{ Kč}$). K naznačené aplikaci § 12 odst. 3 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012 srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Afs 91/2008 - 176. Součástí nákladů řízení před krajským soudem jsou taktéž dva zaplacené soudní poplatky za žaloby, každý ve výši 3 000 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tak v souhrnu představuje částka 13 500 Kč ($7 500 \text{ Kč} + 2 \times 3 000 \text{ Kč}$).

[83] V řízení před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel zastoupen advokátem. Náklady tohoto řízení představuje odměna za dva úkony právní služby, a to 1) za převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb a 2) za podání kasační stížnosti jakožto písemného podání nebo návrhu ve věci samé. Za každý z těchto úkonů, které byly učiněny po 1. 1. 2013, náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013). Dále jsou stěžovatelovy náklady v řízení před zdejším soudem představovány soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. Náhrada nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem tak činí 11 800 Kč ($2 \times 3\,100\text{ Kč} + 2 \times 300\text{ Kč} + 5\,000\text{ Kč}$).

[84] Stěžovatelův advokát doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, dle § 57 odst. 2 s. ř. s. tak k nákladům řízení patří rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně, vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad určených podle § 35 odst. 2, věty druhé, s. ř. s. V nynějším případě jde o částku 1 428 Kč (jde o 21 % z částky 6 800 Kč, která představuje odměnu advokáta za dva úkony právní služby a dvě paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu).

[85] Stěžovatel tak má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 26 728 Kč (13 500 Kč + 11 800 Kč + 1 428 Kč). Tuto částku mu je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce Mgr. Davida Rolného, advokáta se sídlem Chrastavská 273/30, Liberec 2.

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

V Brně dne 13. listopadu 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu