



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Miloslava Výborného a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **K. K.**, zastoupeného Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2015, čj. 1283/15/5200-20443-701296, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 16. 2. 2016, čj. 52 Af 14/2015-46,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 16. 2. 2016, čj. 52 Af 14/2015-46, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 1. 2015, čj. 1283/15/5200-20443-701296, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **24 456 Kč**, k rukám zástupce žalobce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 13. 11. 2013 dva dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, a to čj. 1089835/13/2809-24801-606817, jímž žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 77 273 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 15 454 Kč, a čj. 1089836/13/2809-24801-606817, jímž žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2012 výši 77 613 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 15 522 Kč.

II.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím k odvolání žalobce oba výše uvedené dodatečné platební výměry změnil v části týkající se bankovního spojení pro úhradu doměřené daně a penále, v ostatním ponechal jejich výroky beze změny.

III.

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích, který shora uvedeným rozsudkem žalobu jako nedůvodnou zamítl. Shledal, že správce daně nepochybil, postupoval-li podle § 87 odst. 5 daňového řádu a stanovil daň ve zdaňovacích obdobích prosinec 2011 a červenec 2012 podle pomůcek; zákonné podmínky pro tento postup byly splněny, jelikož žalobce se účelově vyhýbal zahájení a provedení daňové kontroly. Ke kvalitě použitých pomůcek krajský soud uvedl, že je považuje za adekvátní, správně vyhodnocené a bez procesních pochybení a doplnil, že hodlal-li žalobce svá daňová tvrzení prokázat, neměl účelově bránit zahájení daňové kontroly. Jen tak by se vyhnul stanovení daně podle pomůcek. V opačném případě již nemá právo se výběru pomůcek účastnit a nemůže ani navrhnout použitelné a vhodné pomůcky ani se domáhat jiného výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen tehdy, pokud by celková daňová povinnost stanovená podle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřené použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.

[4] Krajský soud dále vyslovil, že z použitých pomůcek vyplynulo, že společnost ČEPRO, a.s. v letech 2011 a 2012 žádné faktury za prodej pohonných hmot žalobci nevystavila a žalobce od uvedené společnosti v této době na jím provozované čerpací stanici žádné pohonné hmoty nenakoupil; nebyl ani zmocněn touto společností vystavovat faktury za prodej pohonných hmot na čerpací stanici svým jménem. Nemohl proto uplatňovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za nákup pohonných hmot od společnosti ČEPRO, a.s.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, v níž stěžovatel zpochybňoval postup správce daně spočívající v použití skutkových zjištění týkajících se jiného zdaňovacího období téhož daňového subjektu (z neukončeného daňového řízení za březen roku 2013) jako pomůcky.

[6] Nakonec krajský soud vyslovil nesouhlas i se žalobním tvrzením, že žalovaný nedal žalobci možnost údajné nesrovnalosti vysvětlit, neboť s ním v odvolacím řízení zjištění neprojednával. Tato námitka nebyla způsobila vyvrátit závěr, že stanovení daňové povinnosti podle pomůcek bylo po právu v důsledku účelového postupu žalobce. Zdůraznil, že kombinace stanovení daně dokazováním a podle pomůcek není možná. Nadto žalobce nepředložil originály listin (daňových dokladů), což je základní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Krajský soud upozornil i na prokázanou manipulaci s daňovými doklady spočívajícími v jejich stornování a opětovném vystavování se změněnými údaji o způsobu jejich úhrady (v hotovosti versus bezhotovostně).

IV.

[7] Proti rozsudku krajského soudu se žalobce (dále jen „stěžovatel“) bránil včasou kasační stížností, v níž uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a navrhoval napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel především namítal, že krajský soud i žalovaný pochybili, pokud při posouzení zákonnosti stanovení daně za použití pomůcek nevzali v úvahu § 87 odst. 2 a 5 daňového řádu. Ke stanovení daně podle pomůcek podle stěžovatele nebyly splněny zákonné podmínky. Stěžovatel sjednal se správcem daně termín zahájení daňové kontroly, avšak ještě před sjednaným termínem mu zaslal potvrzení o své pracovní neschopnosti. Tím nikterak nebránil správci daně zahájit a provést daňovou kontrolu za použití postupu podle § 26 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

Měl za to, že s ohledem na jeho zdravotní stav (částečná invalidita), který byl správci daně znám, bylo na místě mu ustanovit zástupce, hodlal-li správce daně zahájit daňovou kontrolu dříve, než v termínu navrženém stěžovatelem. Správce daně, ač v případě potřeby kontaktoval stěžovatele telefonicky, v tomto případě stěžovateli nesdělil, že na doklad o pracovní neschopnosti nebere zřetel a na zahájení daňové kontroly trvá. Postupoval tedy v rozporu se základní zásadou správy daní, zásadou spolupráce; naopak v případě ustanovení zástupce podle § 26 daňového řádu by dostal povinností vyplývajících z § 5 odst. 3 téhož zákona. Stěžovatel též doplnil, že změna bydliště do P., k níž přistoupil v průběhu daňového řízení, nebyla účelová, jak dovodily správní orgány; v P. má uloženo účetnictví, využívá služeb pražského daňového poradce a má zde pronajatý byt.

[9] Další kasační námitkou stěžovatel mířil ke zpochybnění závěru, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Poukazoval na skutečnost, že jako pomůcky správce daně použil výsledky ještě neuzavřeného řízení za zdaňovací období března 2013. Krajský soud přesto dovodil, že ze zjištění získaných při správě daní právě za toto zdaňovací období vyplynul jednoznačný závěr, že stěžovatel žádné pohonné hmoty od společnosti ČEPRO, a.s. nikdy nenakoupil, a proto ani v měsících prosinci 2011 a červenci 2012 nemohl uplatňovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za nákup pohonných hmot od uvedené společnosti. Stěžovatel namítal, že jednou z pomůcek, na základě nichž správce daně doměřil daň z přidané hodnoty, byl *Výsledek postupu ke odstranění pochybností* (ze dne 2. 10. 2013, čj.1089687/13/2809-05403-608388) vztahující se ke zdaňovacímu období března 2013, a to přesto, že s ním v daném řízení vyslovil nesouhlas a navrhol správci daně pokračovat v důkazním řízení navrženými důkazními prostředky (vnitřní směrnici, doklady o úhradě, záznamní povinnosti o nákupech a prodeích, pokynem ČEPRO, a.s., elektronickou evidencí, prvotními doklady o nákupu pohonných hmot). Při stanovení daně podle pomůcek tedy správce daně využil neukončeného daňového řízení týkajícího se daně z přidané hodnoty za březen 2013, v němž postupoval v rozporu s § 8 odst. 3 daňového řádu, nepřihlédl k tomu, co při daňovém řízení vyšlo najevo a záměrně si nevyšimal skutečností a důkazů svědčících o skutečném stavu. Daňová povinnost proto nemohla být podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě a krajský soud měl napadené rozhodnutí zrušit.

V.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve shrnul, že stěžovatel v rozhodné době provozoval čerpací stanici Eurooil s identifikačním číslem 323 v České Třebové, pronajatou od společnosti ČEPRO, a.s., s níž uzavřel distribuční smlouvu č. 15317. Podle uvedené smlouvy byla společnost ČEPRO, a.s. výhradním dodavatelem pohonných hmot a stěžovatel je prodával jménem a na účet uvedené společnosti; pohonné hmoty byly až do okamžiku prodeje v jejím vlastnictví a zákazníkům čerpací stanice měl stěžovatel vystavovat při prodeji k jednomu zdanitelnému plnění jediný daňový doklad.

[11] Žalovaný měl za to, že ve věci je rozhodující posouzení procesní otázky, zda byla stěžovateli daň podle pomůcek stanovena v souladu se zákonem. Poukázal na napadený rozsudek, v němž se krajský soud na stranách 7-9 vypořádal s námitkou, že nebyl vzat v úvahu § 87 odst. 2 a 5 daňového řádu.

[12] K další námitce o nepřípadnosti použití zjištění a výsledků postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období března 2013 jako pomůcky žalovaný poukázal na strany 11-13 napadeného rozsudku. Zdůraznil, že ani ve zdaňovacím období března 2013 nedošlo na základě podaného odvolání ke změně nebo zrušení napadeného platebního výměru, jelikož odvolání stěžovatele v daném řízení žalovaný zamítl a rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj potvrdil.

[13] Závěrem žalovaný shrnul, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatel uplatnil v rozporu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V posuzované věci byla daň z přidané hodnoty stanovena na základě pomůcek a žalovaný se proto zabýval jen přiměřeností použití každé jednotlivé pomůcky. Jednou z nich byla i odpověď na výzvu ke splnění povinností společnosti ČEPRO, a.s., doručená správci daně dne 16. 10. 2013. Ta obsahovala přehled všech vydaných faktur pro stěžovatele v letech 2011 a 2012. Žádné faktury za prodej pohonných hmot v tomto období uvedená společnost nevystavila, nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty proto nebyl prokázán. Žalovaný přisvědčil závěrům obsaženým v napadeném rozsudku a navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

VI.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Mezi účastníky zůstávají sporné dvě otázky. Zda byly splněny zákonné předpoklady pro doměření daně z přidané hodnoty podle pomůcek a pokud ano, zda byla takto daň stanovena dostatečně spolehlivě.

[17] Stěžovatel k první nastolené sporné otázce namítal, že žalovaný ani krajský soud nevzali v potaz § 87 odst. 2 a 5 daňového řádu, stanovící předpoklady, za nichž lze přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.

[18] Nejvyšší správní soud k uvedené sporné otázce ze správního spisu ověřil, že správce daně hodlal provést u stěžovatele daňovou kontrolu, mimo jiné i daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 a červenec 2012 a (ač o tom není ve spisu správce daně záznam a spis obsahuje na č. l. 1 pouze „Úřední záznam o oprávněné úřední osobě“ ze dne 24. 5. 2013) neformálně oslovil stěžovatele za účelem sjednání termínu této kontroly. Na to stěžovatel podáním doručeným správci daně dne 5. 6. 2013 požádal o odklad daňové kontroly na 30. 9. 2013 s poukazem na důvody rodinné a také provozní (nutnost připravit podklady pro daňové přiznání za rok 2012 a velké pracovní vytížení v měsících červenci a srpnu). V žádosti uvedl, že nehodlá ztěžovat postup správce daně a vyhnout se kontrole, ale účelem jeho žádosti je příprava na daňovou kontrolu. Na to správce daně stěžovatele vyzval k zahájení daňové kontroly výzvou ze dne 28. 6. 2013 učiněnou podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Výzvu odůvodnil skutečností, že termín zahájení kontroly navržený stěžovatelem (30. 9. 2013) je nepřiměřeně dlouhý a správce daně jej „hodnotí jako neumožnění zahájení daňové kontroly“. Výzva byla stěžovateli doručena dne 11. 7. 2013 a ten následně podáním doručeným správci daně dne 26. 7. 2013 v souladu s poučením v ní obsaženém sdělil den zahájení daňové kontroly na 9. 8. 2013 v 9.00 hod. Dne 8. 8. 2013 stěžovatel zaslal správci daně rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti (počínající dne 7. 8. 2013 s povolenými vycházkami ode dne 8. 8. 2013) se současným oznámením, že se s ohledem na svoji pracovní neschopnost v dohodnutém termínu nedostaví. Následně dne 13. 11. 2013 správce daně dvěma dodatečnými platebními výměry (viz odst. [1]) stěžovateli doměřil daň z přidané hodnoty podle pomůcek a také stanovil povinnost uhradit penále.

[19] Žalovaný i krajský soud potvrdili jako správný závěr správce daně, že v posuzované věci byly splněny zákonné předpoklady pro vyměření daně podle pomůcek. Správce daně k tomuto závěru dospěl poté, co stěžovatel v reakci na neformální komunikaci vedenou se správcem daně o úmyslu zahájit daňovou kontrolu podáním ze dne 5. 6. 2013 požádal o odklad daňové kontroly na 30. 9. 2013. Tuto žádost totiž zhodnotil jako neumožnění zahájení daňové kontroly.

[20] Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu, *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.*

[21] Podle § 87 odst. 2 daňového řádu, *neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.*

[22] Podle § 87 odst. 5 daňového řádu, *nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.*

[23] S výkladem § 87 odst. 2 daňového řádu, předestřeným správcem daně, jemuž přitakal žalovaný i krajský soud, se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Právní úprava obsažená v § 87 v odstavcích 2 až 6 daňového řádu směřuje k řešení situací, v nichž daňový subjekt neumožňuje zahájit a provést daňovou kontrolu a v rozporu se zásadou spolupráce a též v rozporu s povinností vyplývající pro něj z § 86 odst. 1 daňového řádu se jejímu zahájení a následnému provedení vyhýbá.

[24] K postupu podle § 87 odst. 2 daňového řádu, tedy k výzvě k zahájení daňové kontroly, však správce daně může přistoupit teprve poté, co z jednání nebo naopak z nekonání daňového subjektu lze usoudit na to, že zahájení daňové kontroly neumožní. Postup podle § 87 odst. 2 daňového řádu tak bude na místě tam, kde bude nepochybné, že se daňový subjekt, ať již jakýmkoliv kroky, snaží daňové kontrole vyhnout, ztížit její zahájení, aby nemohla být vůbec provedena, aby její zahájení oddálil a dosáhl případné prekluze daňové povinnosti, či z jiných obdobných důvodů, odporujících zásadám rychlosti a hospodárnosti řízení ve smyslu § 7 daňového řádu. Výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu bude jistě na místě i tam, kde je daňový subjekt osobou zcela nekontaktní nebo neposkytuje správci daně ani elementární míru součinnosti. Právě pro tyto případy zákonodárce upravil podmínky, za nichž je možno stanovit daň podle pomůcek, resp. není-li ani to možné, jejím sjednáním, a za nichž tudíž lze ustoupit od stanovení daně dokazováním, které má jinak při správě daní přednost. V případě uvedených obstrukcí daňového subjektu je totiž nepravděpodobné, že by správce daně mohl účinným způsobem dosáhnout účelu správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu) právě dokazováním podle § 92 daňového řádu.

[25] V nyní posuzované věci však o žádnou nesoučinnost, nekontaktnost či jiné účelové vyhýbání se zahájení daňové kontroly ze strany stěžovatele nešlo. Od okamžiku, kdy se (neformálně cestou) dozvěděl o úmyslu správce daně uskutečnit daňovou kontrolu, mimo jiné i za zdaňovací období prosinec 2011 a červenec 2012, se správcem daně komunikoval a projevil svoji připravenost daňovou kontrolu umožnit, k čemuž také navrhl konkrétní termín. Správce daně tedy neměl žádné indicie, z nichž mohl usoudit, že se stěžovatel bude zahájení daňové kontroly účelově vyhýbat a její zahájení neumožní. Jen ze skutečnosti, že v žádosti podané dne 5. 6. 2013 (aniž je ze spisu správce daně zřejmé, kdy měl v úmyslu daňovou kontrolu započít) požádal správce daně o odklad kontroly na 30. 9. 2013, nelze na „obstrukční“ jednání stěžovatele usoudit.

[26] Nejvyšší správní soud v této souvislosti nepřehlédl, že ve stejné době, kdy správce daně neformálně projevil úmysl zahájit u stěžovatele daňovou kontrolu (koncem května 2013), již u téhož daňového subjektu činil úkony podle 89 a násl. daňového řádu (v rámci postupu

k odstranění pochybností – srov. odst. [29] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 181/2016-58) týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013; jeho výsledky ostatně následně použil jako jednu z pomůcek při stanovení daně z přidané hodnoty v nyní posuzované věci. V uvedeném řízení (týkajícím se zdaňovacího období březen 2013) stěžovatel poskytoval správci daně součinnost (viz obsah *Výsledku postupu k odstranění pochybností* ze dne 2. 10. 2013, čj. 1089687/13/2809-05403-608388) a správce daně tedy měl i ze své úřední činnosti poznatky, že s ním stěžovatel spolupracuje a není pasivní, ani nekontaktní. Správce daně na neumožnění zahájení daňové kontroly v nynější věci usoudil právě a jen z toho, že stěžovatelem navržený termín zahájení daňové kontroly shledal nepřiměřeně dlouhý. Jiný poznatek o „obstrukcích“ či účelovém vyhýbání se zahájení daňové kontroly před tím, než přistoupil k výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu, neměl.

[27] Správce daně nepochybně nemusel akceptovat požadavek stěžovatele na odložení daňové kontroly (přibližně o 4 měsíce), nýbrž mohl učinit úkon k zahájení daňové kontroly (a tedy k umožnění stěžovateli prokázat jeho daňová tvrzení dokazováním) podle § 87 odst. 1 daňového řádu. Pokud by tak učinil a stěžovatel by naopak činil kroky, aby přesto kontrola nebyla zahájena, či se její zahájení nepřiměřeně oddálilo (například opakovanými omluvami z účasti při prověřování daňových tvrzení), mohl správce daně s přihlédnutím k těmto okolnostem takové jednání posoudit jako neumožnění zahájení daňové kontroly a přistoupit k výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu.

[28] I ze systematického řazení jednotlivých odstavců § 87 daňového řádu je totiž zjevné, že právě shora nastíněná objektivní nemožnost zahájit daňovou kontrolu postupem podle § 87 odst. 1 daňového řádu je východiskem pro úvahu, zda jsou splněny předpoklady k výzvě k zahájení daňové kontroly, a popřípadě (při splnění dalších podmínek vyplývajících z § 87 odst. 5 daňového řádu) i ke stanovení daně podle pomůcek.

[29] Žalovaný ani krajský soud však při posouzení zákonnosti postupu správce daně v nyní souzené věci výše uvedené nezohlednili, a ignorovali skutečnost, že před tím, než správce daně vyzval stěžovatele k zahájení daňové kontroly výzvou podle § 87 odst. 2 daňového řádu, neměl žádný relevantní poznatek o tom, že stěžovatel daňovou kontrolu neumožní.

[30] Stěžovatel v žádosti o odklad zahájení daňové kontroly sám navrhl konkrétní termín a uvedl i důvody této žádosti. Hodnotit toto jeho jednání jako neumožnění zahájení daňové kontroly (nehledě na to, zda správce daně považoval důvody žádosti za významné či nikoliv) nebylo možné a bez dalšího neopodstatňovalo závěr, k němuž správce daně dospěl. Jak již výše uvedeno, správce daně nebyl povinen stěžovatelem navržený termín zahájení daňové kontroly akceptovat, považoval-li jej (zejména s ohledem na možnou prekluzi – viz odst. [23] strana 6 napadeného rozhodnutí) za nepřiměřeně dlouhý a mohl zahájit daňovou kontrolu dříve. To však neučinil a na místo toho bez dalšího uzavřel, že stěžovatel zahájení daňové kontroly neumožnil. Takový závěr je nesprávný.

[31] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že v posuzované věci chyběl základní zákonný předpoklad, aby správce daně vůbec mohl uskutečnit výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Uvedenou otázkou se však ani žalovaný ani krajský soud při posouzení zákonnosti postupu správce daně podle § 87 odst. 2 a 5 daňového řádu nezabývaly. Na nezákonnost stanovení daně podle pomůcek přitom stěžovatel poukazoval nejen v daňovém řízení, ale také v žalobě; uvedená námitka v podstatě všemi žalobními body prolíná (viz např. str. 2, str. 3 či str. 5 žaloby). Jak žalovaný, tak i následně krajský soud vyšli z nesprávného předpokladu, že výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu správce daně učinil důvodně a zaměřili se jen na posouzení

zákonnosti postupu správce daně následujícího po této výzvě (spočívajícího v nezohlednění rozhodnutí o pracovní neschopnosti stěžovatele).

[32] Správce daně neměl vzhledem k neuskutečnění úkonu k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu, ani vzhledem k jednání stěžovatele objektivní poznatek o tom, že stěžovatel její zahájení neumožní; nebyly tedy splněny zákonné předpoklady k výzvě k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu a správce daně vůbec nemohl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 87 odst. 5 daňového řádu.

[33] Krajský soud i žalovaný tedy pochybili při posouzení otázky, zda byly splněny zákonné podmínky pro doměření daně z přidané hodnoty podle pomůcek. Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů považoval za nadbytečné zabývat se dalšími, v kasační stížnosti vznesenými výhradami, tj. zda bylo na místě stěžovateli ustanovit k provedení daňové kontroly s ohledem na jeho zdravotní stav zástupce podle § 26 odst. 1 písm. e) daňového řádu a zda daň z přidané hodnoty za příslušná dvě zdaňovací období byla za použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.

VII.

[34] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek proto zrušil. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány podmínky pro zrušení napadeného rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zrušil kasační soud i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[35] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení za řízení před krajským soudem i za řízení o kasační stížnosti v celkové výši 24 456 Kč.

[36] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč za žalobu a dále z nákladů právního zastoupení ve výši 8 228 Kč. V řízení před krajským soudem učinil zástupce stěžovatele (daňově poradenská společnost) dva úkony právní pomoci ve výši 3 100 Kč (příprava a převzetí zastoupení a sepis žaloby) podle § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tj. celkem 6 200 Kč. Stěžovateli dále náleží dvě paušální náhrady hotových výdajů souvisejících s těmito úkony právní pomoci ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Jelikož zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna a náhrada hotových výdajů se zvyšuje o částku 1 428 Kč odpovídající této dani (21 % z částky 6 800 Kč). Nejvyšší správní soud k uvedenému doplňuje, že odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů se u zástupce – daňového poradce (daňově poradenské společnosti), který žalobce zastupoval v řízení o žalobě – určuje způsobem shodným jako u advokáta (srov. § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Za řízení před krajským soudem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč.

[37] V řízení před Nejvyšším správním soudem náleží stěžovateli, vedle zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, odměna za dva úkony právní pomoci ve výši 3 100 Kč za přípravu a převzetí zastoupení a za doplnění kasační stížnosti učiněné advokátem (poté, co v důsledku tzv. advokátního přimusu v řízení o kasační stížnosti již nemohl být nadále zastupován daňovým poradcem jako v řízení před krajským soudem) podle § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu a dvě paušální náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Odměna a náhrada hotových

výdajů ve výši 6 800 Kč byla opět zvýšena o částku odpovídající 21% dani z přidané hodnoty ve výši 1 428 Kč. Náklady řízení o kasační stížnosti činí celkem 13 228 Kč.

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

V Brně 20. března 2017

JUDr. Miloslav Výborný
předseda senátu