



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 rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 8. 2012, č. j. 8673/12-1300-500391, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 30. 7. 2013, č. j. 59 Af 20/2012 - 36,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 30. 7. 2013, č. j. 59 Af 20/2012 - 36, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 8. 2012, č. j. 8673/12-1300-500391, **se zrušuje** a věc **se vrací** Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **21 028 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 byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 8. 2012, č. j. 8673/12-1300-500391, jímž bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v České Lípě. Zamítnuté odvolání směřovalo proti rozhodnutím, jimiž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2008 ve výši 278 950 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2008 ve výši 336 859 Kč, za 3. čtvrtletí roku 2008 ve výši 165 905 Kč a za 4. čtvrtletí roku 2008 ve výši 447 000 Kč. Současně bylo stěžovateli sděleno penále ve výši 55 790 Kč (u daně za 1. čtvrtletí), 67 371 Kč (u daně za 2. čtvrtletí), 33 181 Kč (u daně za 3. čtvrtletí) a 89 400 Kč (u daně za 4. čtvrtletí).

[2] V napadeném rozsudku krajský soud uvedl, že daň byla stanovena na základě pomůcek. Při tomto stanovení daně může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: jednak může tvrdit, že daň bylo možno stanovit dokazováním a k pomůckám tak nemělo být přikročeno, jednak může uplatnit výhrady proti kvalitě použitých pomůcek. Stěžovatel přitom v žalobě nezpochybnil závěry finančních orgánů, že nesplnil svoje zákonné povinnosti při dokazování a z tohoto důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním. Svě žalobní námítky soustředil ke kvalitě použitých pomůcek, když tvrdil, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

[3] 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, byť 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 předestřel nějaké tvrzení, natož důkaz, že mu daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

[4] Výběr srovnatelných subjektů a způsob výpočtu daně na základě jejich daňových povinností odpovídal tomu, co správce daně zjistil o stěžovateli. Ten 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. Stěžovatel 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, jakým způsobem prostory v rezidenci využíval. Za takového stavu může jen stěžovat s úspěchem namítat, že nemohl podnikat způsobem, z něhož správce daně vycházel.

[5] 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 byla spojena 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.

[6] V napadeném rozsudku bylo dále uvedeno, že za situace, kdy byly splněny podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek, nebylo namíste daň se stěžovatelem sjednat ve smyslu § 98 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“).

[7] 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. Správce daně měl sice k dispozici daňové doklady prokazující provedení stavebních prací, tj. nějaké údržby či rekonstrukce rezidence S CLUB, ovšem nikoli poznatky o omezení provozu podnikání daňového subjektu. Stěžovatel ani nepředložil žádné důkazy o rozsahu a průběhu provedených stavebních prací. Omezení provozu rezidence tak stavěl jen na vysoké ceně přijatých zdanitelných plnění, aniž by konkretizoval, o jaké stavební práce, práce architekta, podlahové krytiny či nábytek se jednalo.

[8] 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 seznámen skrze jednotlivé úřední záznamy, kdy byly dostatečně kvantifikovány hospodářské výsledky srovnatelných subjektů, které byly anonymizovány.

[9] Krajský soud dále neshledal v souvislosti se zasláním zprávy o daňové kontrole natolik závažnou vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost správních rozhodnutí. Správce daně dvakrát vyzval stěžovatele (nejprve jeho samotného, poté, co se nechal zastoupit, i skrze zástupce), aby se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole. Jelikož se však stěžovatel ani jeho zástupce nedostavili, zaslal správce daně zprávu o daňové kontrole zástupci stěžovatele poštou. Zpráva o daňové kontrole byla odeslána dne 6. 6. 2011, dne 7. 6. 2011 byla zásilka připravena k vyzvednutí na poště a dne 17. 6. 2011 byla zástupcem vyzvednuta. Dne 7. 6. 2011 bylo správci daně sděleno, že plná moc pro zástupce byla vypovězena. Správce daně tak zahájil doručování zprávy o daňové kontrole v době, kdy nebyl zpraven o vypovězení plné moci, ale zpráva byla bývalým zástupcem vyzvednuta až 17. 6. 2011, tedy v době, kdy plná moc nebyla vůči správci daně účinná. Správce daně již zprávu samotnému stěžovateli nezasílal, což krajský soud označil za vadu řízení, která neměla vliv na zákonnost vydaných platebních výměrů. Obsahem kontrolního zjištění ve zprávě o daňové kontrole byl jen závěr o naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, tomuto závěru se stěžovatel nijak konkrétně nebránil. V další fázi řízení byl stěžovatel dne 14. 12. 2011 seznámen s konstrukcí pomůcek. Dle krajského soudu tak stěžovatel byl v podstatě znovu seznámen se závěrem, že daň bylo nutno stanovit dle pomůcek.

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

II. Obsah kasační stížnosti

[11] 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 roce 2008 byl jeho jednatelem Jan Mot'ovský, jehož zmizení je mediálně známou kauzou, neměl mnoho možností, jak zjistit relevantní informace o fungování společnosti.

[12] 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.

[13] 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. Použitými pomůckami byly údaje z účetnictví jiných subjektů. Na jejich základě však nebylo možno daň stanovit dostatečně spolehlivě, jelikož nebylo zřejmé zejména u subjektu zabývajícím 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.

[14] 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, prostřednictvím jakého majetku má srovnatelný subjekt uskutečňovat svá zdanitelná plnění, ani v čem spočívají.

[15] 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 stěžovatel skutečně vykonával.

[16] 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.

[17] Stěžovatel dále namítl, že jsou před ním použité pomůcky do značné míry utajovány, když netuší, který subjekt měl být vybrán jako srovnatelný. Ze sdělených údajů 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 ubytováním s 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.

[18] Stěžovatel uzavřel, že zpráva o daňové kontrole s ním nebyla projednána a nebyla mu ani doručena. Jestliže správce daně tvrdí, že zprávu o kontrole zaslal zástupci stěžovatele, je nutno upozornit, že v dané době již zástupce neměl, když plnou moc posledního zástupci vypověděl před údajným doručováním zprávy o daňové kontrole.

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

III. Vyjádření žalovaného

[20] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že při konstrukci pomůcek správce daně vycházel z webu stěžovatele o provozování penzionu v Řitce, kde se věnoval ubytovací a restaurační činnosti, a z toho, že stěžovatel sám nahlásil Českému statistickému úřadu provozovanou činnost pronájem vlastních nebo pronajatých nemovitostí s nebytovými prostory.

[21] Správce daně nemá důkazní povinnost dle § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu ohledně splnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek. Toto ustanovení se totiž vztahuje jen k následkům protiprávního jednání nebo k následkům porušení povinnosti.

[22] Žalovaný se dále zcela ztotožnil s krajským soudem, že nebyly poznatky o tom, že rekonstrukce měla omezit provoz areálu S CLUB. Stěžovateli byly v anonymizované formě poskytnuty informace o obdobných subjektech, které byly vzaty jako základ pomůcek. Žalovaný rovněž poznamenal, že stěžovatelově zástupkyní byla zpráva o daňové kontrole doručena v době,

kdy její plná moc nebyla vůči správce daně účinnou. Tato vada neměla vliv na zákonnost vydaných platebních výměrů, jelikož stěžovatel byl řádně seznámen s podstatnou konstrukcí pomůcek. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[23] 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

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

[24] Stěžovateli byla doměřena daň z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí roku 2008 podle pomůcek.

[25] 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 vykonávány v roce 2008, jelikož doklady nepřevzal a neví, co společnost dělá. Nevěděl, kdo zpracovával účetnictví za rok 2008 a netušil ani, zda v tomto roce společnost vlastnila nějaké nemovitosti. Finanční orgány tak dospěly k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním, což stěžovatel nečinil sporným ani před krajským soudem ani v kasační stížnosti. V rámci první námitky uvedl, že správce daně neunesl své důkazní břemeno.

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

[27] Stěžovatel namítl, že správce daně neunesl své důkazní břemeno. 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.

[28] 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.

[29] 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. b) Obecně k možnosti uplatnit námitku nedostatečné spolehlivosti
stanovení daně dle pomůcek*

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

[31] 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.“

[32] Dle § 98 odst. 4, věty první, daňového řádu: „Neprokážal-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.“

[33] 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. c) a IV. d) tohoto rozsudku v podmínkách nynějšího případu rozebráno, zda lze stanovenou daň považovat za dostatečně spolehlivou.

[34] 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).

[35] 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 reflektovala 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.

[36] 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 zpochybňovat 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).

[37] 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), a 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).

[38] 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. c) Dostatečná spolehlivost pomůcek, které se týkají obytnacích a restauračních služeb

[39] 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, která se týkala roku 2008, 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.

[40] 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. c).

[41] 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. d).

[42] Zjištění shrnutá v bodě [39] 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.

[43] 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 [36] až [38] tohoto rozsudku). To se stěžovateli nepodařilo.

[44] Úspěch stěžovateli nemohlo přinést tvrzení, že k jeho zařízení s 35 lůžky byl zvolen jako pomůcka subjekt s ubytovací kapacitou více než 200 lůžek. 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 správného 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.

[45] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že stěžovatelova argumentace, v níž bylo poukázáno na rekonstrukci penzionu S CLUB, vůbec nepředstavuje přílehlavé 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.

[46] 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.

[47] 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 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.

[48] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že stěžovatel nebyl seznámen s konstrukcí pomůcky, která se týkala poskytování ubytování a hostin. S podstatnými rysy zvolené pomůcky totiž stěžovatel seznámen byl, když byl při ústním jednání dne 14. 12. 2011 seznámen se čtyřmi úředními záznamy, které pojednávaly o konstrukci pomůcek pro všechna čtvrtletí roku 2008. Stěžovatel tak byl zpraven o tom, že srovnatelný subjekt provozuje dvě zařízení, v nichž poskytuje ubytovací a restaurační činnosti, jedno zařízení mělo kapacitu 200 lůžek a 80 míst v restauraci. Druhé zařízení mělo kapacitu 35 lůžek a 80 míst v restauraci a bylo do provozu zařazeno až od poloviny měsíce dubna 2008. 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.

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

[49] 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.

[50] 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 mezí správního uvážení, jimiž správce daně při konstrukci pomůcek disponuje.

[51] 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 popsanou v bodě [25] tohoto rozsudku). Je však nutno trvat na tom, aby představa o činnosti daňového subjektu byla vystavěna na racionálním podkladě, a to i tehdy, nespoupracuje-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.

[52] To, že stěžovatel poskytoval zdanitelná plnění dalšímu subjektu ve formě 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, nelze dovodit, že by stěžovatel měl někomu dalšímu poskytovat zdanitelná plnění ve formě správy a údržby 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.

[53] 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.

[54] 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 poskytoval zdanitelná plnění dalšímu subjektu ve formě správy a údržby nemovitostí. Uvedený zápis dle názoru zdejšího soudu spíše odpovídá poskytování ubytování, resp. poskytování penzionu pro společenské akce.

[55] Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že závěry správce daně, že stěžovatel poskytoval zdanitelná plnění spočívající 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 [35] 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.

[56] 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 zdanitelná plnění ve formě správy a údržby nemovitostí někomu poskytoval.

IV. e) Námitka neprojednání a nedoručení zprávy o daňové kontrole

[57] V závěru kasační stížnosti stěžovatel namítl, že s ním nebyla projednána zpráva o daňové kontrole a že mu tato zpráva nebyla nikdy ani doručena. Tyto námitky zdejší soud vyhodnotil jako nedůvodné.

[58] Skutečnost, že k projednání zprávy o daňové kontrole nedošlo zaviněním stěžovatele, precizně rozebral již krajský soud. Dle § 88 odst. 5 daňového řádu platí, že odmítne-li se daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat či vyhýbá-li se jejímu projednání, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou. K projednání zprávy o daňové kontrole byl stěžovatel přizván ve výzvě ze dne 27. 1. 2011. Dle této výzvy mělo k projednání zprávy dojít dne 17. 2. 2011, ale jednatel stěžovatele se omluvil, že v tuto dobu bude v nemocnici. Další výzva k projednání zprávy o daňové kontrole byla vydána dne 11. 3. 2011 a stěžovateli byla doručena dne 15. 3. 2011. Na tuto výzvu však nebylo reagováno. Dne 28. 3. 2011 byla správci daně doručena plná moc, kterou stěžovatel udělil společnosti eTAX, s. r. o., přičemž dne 10. 5. 2011 k výzvě vyjasnil její obsah. Dne 16. 5. 2011 byl stěžovatel prostřednictvím zástupce znovu vyzván k projednání zprávy o daňové kontrole. Na tuto výzvu, která byla zástupci doručena dne 26. 5. 2011, nebylo žádným způsobem reagováno a na jednání nařízené dne 2. 6. 2011 se nikdo nedostavil. Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že výhradně z důvodů na straně stěžovatele nebylo možno zprávu o daňové kontrole projednat, proto správce daně se stěžovatelem zprávu neprojednal a namísto toho přikročil k jejímu zaslání do vlastních rukou. Správce daně tak postupoval zcela v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu.

[59] Nejvyšší správní soud neshledal ani pochybení při doručení zprávy o daňové kontrole. Skutkové okolnosti podstatné pro posouzení této námitky byly následující. Zásilka, která obsahovala zprávu o daňové kontrole, byla zaslána zástupci stěžovatele společnosti eTax, s. r. o., jakožto společnosti, která poskytuje daňové poradenství. Správce daně uvedl, že zásilku, která obsahovala zprávu o daňové kontrole, odeslal dne 6. 6. 2011 (tuto informaci o datu odeslání obsahuje např. oznámení Finančního úřadu v České Lípě ze dne 23. 11. 2011,

č. j. 158195/11/172934507580). Dle doručky byla zásilka připravena k vyzvednutí dne 7. 6. 2011. Téhož dne (tj. 7. 6. 2011) bylo však správci daně doručeno vypovězení plné moci pro zástupce stěžovatele a až následně dne 17. 6. 2011 byla zásilka se zprávou o daňové kontrole vyzvednuta společností eTax, s. r. o.

[60] V daném ohledu lze poukázat na to, že vůči správci daně je výpověď plné moci účinná, jakmile mu byla účastníkem řízení nebo jeho zástupcem oznámena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014 - 59). V nynější věci byla zásilka se zprávou o daňové kontrole odeslána dne 6. 6. 2011 (Nejvyšší správní soud ohledně data odeslání vychází z vyjádření Finančního úřadu v České Lípě, jemuž koresponduje to, že následného dne, tj. 7. 6. 2011, byla zásilka připravena k vyzvednutí na poště). V době odeslání neměl správce daně povědomost o vypovězení plné moci, proto nepochybil, když zásilku se zprávou o daňové kontrole zaslal zástupci stěžovatele. V okamžiku, kdy správce daně obdržel informaci o výpovědi plné moci, již žádné úkony ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole nečinil.

[61] Na nynější případ lze obdobně aplikovat závěry, které Nejvyšší správní soud zaujal v rozsudku ze dne 18. 8. 2005, č. j. 2 Afs 202/2004 - 43. V uvedeném rozhodnutí byl řešen případ, kdy správce daně odeslal platební výměr přímo daňovému subjektu, jelikož správci daně nebylo v době odeslání zásilky známo, že by daňový subjekt byl zastoupen. Zásilka s platebními výměry byla tehdy uložena na poště 16. 10. 2000 a byla daňovým subjektem osobně převzata dne 23. 10. 2000. V mezidobí (dne 20. 10. 2000) však byla správci daně doručena plná moc, kterou tehdejší daňový subjekt udělil svému zástupci. V citovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 202/2004 Nejvyšší správní soud nepožadoval nové zaslání platebních výměrů zástupci daňového subjektu, ale běh odvolací lhůty odvíjel od doručení platebního výměru samotnému daňovému subjektu.

[62] Poukázat lze i na usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2012, sp. zn. II. ÚS 1143/11 (dostupné z <http://nalus.usoud.cz>), kde byla řešena otázka řádnosti doručení soudního rozhodnutí a výpovědi plné moci advokátovi. Ústavní soud zde konstatoval, že „*soudu prvního stupně není možné vytýkat postup, kdy své rozhodnutí poté, co zjistil nebo mohl zjistit, že v důsledku stěžovatelem doručeno odvolání plné moci, k němuž došlo v době mezi vypravením příslušné písemnosti a jejím doručením již odvolanému právnímu zástupci, nezaslal opětovně, a sice tentokrát samotnému stěžovateli. Soud vycházel ze stavu, který tu byl v době, kdy písemnost vypravil, resp. se ji chystal vypravit. Nelze přičítat k jeho tíži chování účastníka, který svým rozhodnutím způsobil, že usnesení soudu bylo doručeno již odvolanému právnímu zástupci, byť účastníci řízení nemohou předvídat, k jakým úkonům se soud chystá v době, kdy mu hodlají oznámit odvolání plné moci svého dosavadního zástupce. Na to navazujícím, ovšem daleko zásadnějším argumentem hlubšího dosahu, proč postup krajského soudu nelze považovat za vadný, a ve svém důsledku za ústavně nekonformní, je samotná povaha a význam právního zastoupení advokátem v soudním řízení. Krajský soud přistupoval k advokátovi stěžovatele jako ke kvalifikovanému právnímu zástupci, respektive k právnímu zastoupení jako ke vztahu, který je založen na profesionalitě a vzájemném odpovědném přístupu obou subjektů tohoto specifického soukromoprávního vztahu.*“

[63] Stěžovatel nebyl v daňovém řízení zastoupen advokátem, ale osobou poskytující daňové poradenství. I takové zastoupení však lze považovat za vztah založený na profesionalitě a odpovědném přístupu shodně jako u zastoupení advokátem. To s sebou nese povinnost bývalého zástupce neprodleně předat převzatou zásilku týkající se zastoupeného, tj. i takovou zásilku, která byla odeslána v době, kdy správce daně nevěděl o vypovězení plné moci a kterou následně již bývalý zástupce převzal až po zpravení správce daně o vypovězení plné moci. Shodně, jak to učinil Ústavní soud v bodě [62] citovaném usnesení, je proto možno konstatovat, že nelze přičítat k tíži správci daně chování daňového subjektu či jeho zástupce, jejichž rozhodnutí způsobilo, že zpráva o daňové kontrole byla doručena již odvolanému zástupci, byť daňový subjekt ani jeho zástupce nemohou předvídat, k jakým úkonům se správce daně chystá v době, kdy mu hodlají oznámit výpověď plné moci. V dané souvislosti je však vhodné poznamenat, že není zřejmé, proč zástupce, který dle svého vyjádření stěžovateli

výpověď plné moci zaslal dne 7. 4. 2011, oznámil tuto skutečnost správci daně až za dva měsíce, a nikoli okamžitě po výpovědi plné moci, jak se od profesionála očekává.

[64] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval ve zmíněném rozsudku sp. zn. 2 Afs 202/2004, doručování je svou podstatou komunikační prostředek, který slouží k seznámení účastníků řízení s úkony provedenými vrchnostenským orgánem, nelze však přijmout formalistický přístup účastníků k tomuto institutu tak, aby bylo zabráněno efektivní činnosti orgánů ochrany práva. Za racionální tak zdejší soud považuje výklad, že za podmínek, které byly v nynější věci, došlo k doručení zprávy o daňové kontrole tehdy, kdy zásilku se zprávou převzala společnost eTax, s. r. o.

[65] Nejvyšší správní soud se tak neztotožnil se závěrem krajského soudu, který doručení nepovažoval za řádné a shledal vadu řízení v tom, že správce daně zprávu o daňové kontrole znovu nezaslal samotnému daňovému subjektu. Toto hodnocení krajského soudu, s nímž se Nejvyšší správní soud neztotožnil, však nesvědčí o nezákonnosti napadeného rozsudku, jelikož krajský soud v konečném důsledku shledal, že stěžovatelova práva nebyla porušena v souvislosti se zasíláním zprávy o daňové kontrole. Dle krajského soudu byl obsahem kontrolního zjištění ve zprávě o daňové kontrole jen závěr o naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud dodává, že samotná konstrukce pomůcek nebyla obsahem zprávy o daňové kontrole, jelikož o tom hodlal správce daně stěžovatele informovat až následně. Jak již pak konstatoval krajský soud, v další fázi řízení byl stěžovatel dne 14. 12. 2011 seznámen s úředními záznamy, které popisovaly konstrukci pomůcek, byly zde však shrnuty i kontrolní závěry správce daně z provedené kontroly. Stěžovatel tak byl v podstatě znovu seznámen se závěrem, že daň bylo nutno stanovit dle pomůcek, proto krajský soud uvedl, že nedošlo ke zkrácení stěžovatelových práv.

V. Závěr a náklady řízení

[66] Nejvyšší správní soud z důvodů popsaných v části IV. d) 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 žalobou napadeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, jelikož již v řízení před krajským soudem byly důvody pro takový postup. Věc se tak dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným 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 nenavrhol zrušení i správního rozhodnutí, k jeho 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).

[67] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu 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).

[68] 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 proto náhrada nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil.

[69] 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), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Náklady řízení před krajským soudem jsou tvořeny odměnou za dva úkony právní služby, a to 1) za převzetí a přípravu zastoupení a 2) za podání žaloby jakožto písemného podání nebo návrhu ve věci samé. Za každý z těchto úkonů, které byly učiněny do 31. 12. 2012, náleží odměna ve výši 2 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012] zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění do 31. 12. 2012). Dále jsou stěžovatelovy náklady v řízení před krajským soudem představovány soudním poplatkem za žalobu ve výši 3 000 Kč. Náhrada nákladů řízení před krajským soudem tak činí 7 800 Kč ($2 \times 2\,100\text{ Kč} + 2 \times 300\text{ Kč} + 3\,000\text{ Kč}$). Daňový poradce neprokázal, že by byl plátcem daně z přidané hodnoty.

[70] 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 zdejší soudem představovány soudním poplatkem za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. Náhrada nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem tak činí 11 800 Kč ($2 \times 3\,100\text{ Kč} + 2 \times 300\text{ Kč} + 5\,000\text{ Kč}$).

[71] 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).

[72] Stěžovatel tak má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 21 028 Kč ($7\,800\text{ Kč} + 11\,800\text{ Kč} + 1\,428\text{ Kč}$). 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