



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobce: **M. K.**, IČO X,
se sídlem X,

zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.,
se sídlem Chodská 1366/9, Praha,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2020, č. j. 23050/20/5300-21443-711428,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2020, č. j. 23050/20/5300-21443-711428 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí - dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále též jen „správce daně“) ze dne 11. 6. 2019 (celkem 16). Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobci za zdaňovací období červen, srpen, září a prosinec roku 2013, leden, březen, září až prosinec roku 2014 a leden, únor, červen, září, listopad a prosinec roku 2015 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.
2. Žalobce předně namítal, že důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí spatřuje primárně

v nesprávném výkladu ustanovení aplikovaných žalovaným [§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též jen „zákon o DPH“)], který potvrdil nesprávný procesní postup správce daně. Ten stanovil daň dokazováním, ač k tomu nebyl oprávněn. Z citovaných ustanovení vyplývá, že pro uznání nároku na odpočet DPH je primární daňový doklad, což však s ohledem na ustálenou judikaturu zejména Soudního dvora Evropské unie neznamena, že by daňový subjekt nebyl schopen unést své důkazní břemeno předložením i jiných důkazů. Žalobce nepředložil daňové doklady na základě výzev správce daně, neboť je nebyl schopen dohledat. Následně několikrát uvedl, že z důvodu chybějící daňové evidence ji hodlá rekonstruovat. Poté správci daně předložil dokumenty, které představovaly podklady pro nově rekonstruovanou daňovou evidenci. Ač tedy žalobce svou povinnost předložit perfektní daňovou evidenci nesplnil, je z jeho chování zcela zřejmé, že svá daňová tvrzení hodlal prokazovat tímto (jiným) způsobem. V daňovém řádu není stanovena pravomoc správce daně určovat (viz § 5 odst. 2 daňového řádu), jak má daňový subjekt postupovat v rámci daňového řízení. Tato volba je plně v kompetenci daňového subjektu. Žalobce své selhání nepopíral, byl si vědom, že pro úspěšné prokázání nároku na odpočet DPH je nutné předložit takovou daňovou evidenci, která naplní podmínky § 100 odst. 1 až 3 zákona o DPH. Dle žalovaného žalobce této své povinnosti nedostál, o čemž vypovídá i to, že správce daně musel pro orientaci v dokumentech přistoupit k roztrídění dokumentů a vytváření tabulek. Jestliže žalobce hodlal svá tvrzení prokázat daňovou evidencí, kterou však nebyl schopen rekonstruovat, nastala hypotéza předvídaná v § 98 odst. 1 daňového řádu, resp. nastaly obě dvě skutečnosti tam uvedené. Daň tedy nebylo možno stanovit na základě dokazování, a správce daně byl povinen stanovit daň pomocí pomůcek.

3. Procesní postup správce daně byl v rozporu se zásadou legality a odporoval základní zásadě daňového řízení o správném zjištění a stanovení daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Daňová evidence vytvořená správcem daně, ze které při svém nezákonném postupu vycházel (tj. stanovení daně pomocí dokazování), nemohla představovat evidenci, jež odpovídala požadavkům § 100 zákona o DPH. Předně povinnost vést evidenci dopadá na daňový subjekt, nikoliv na správce daně. I z komentáře v ASPI vyplývá, že správce daně využívá daňovou evidenci za účelem kontroly daňových tvrzení v daňovém přiznání, a případné zjištěné nedostatky mohou v další fázi daňového řízení sloužit k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně tudíž překročil své zákonné zmocnění, pokud sám sestavil daňovou evidenci žalobce. O správnosti uvedeného argumentu svědčí rovněž přirovnání daňové evidence k účetnictví, tak jak je uvedeno v citovaném komentáři. Lze si totiž jen stěží představit, že by obdobně postupoval správce daně v řízení o dani z příjmů, tj. že by sám vytvořil účetnictví daňového subjektu za účelem kontroly daně. Žalovaný tedy postupoval nezákonně, jelikož aproboval postup správce daně, který učinil dokazování na základě daňové evidence, již sám vytvořil (což ani sám žalovaný v napadeném rozhodnutí nepopírá).
4. Dle názoru žalobce byl správce daně povinen postupovat v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu, tj. stanovit daň pomocí pomůcek (viz rozsáhlá judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 16. 1. 2012, č. j. 7 Afs 87/2011-135). Správce daně neměl k dispozici žádnou daňovou evidenci žalobce, resp. daňovou evidenci nebylo možno použít jako

důkaz, jelikož neexistovala (*sic!*). Nebylo možné uvažovat ani o situaci zmíněné ve výše citovaném rozsudku, tj. že by daňová evidence měla alespoň nějakou vypovídací schopnost. Za takové situace byl správce daně povinen daň stanovit pomocí pomůcek, přičemž mu nic nebránilo, aby využil některé z žalobcem předložených dokumentů. Takový postup judikatura Nejvyššího správního soudu presumuje (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2012, č. j. 7 Afs 21/2012-44, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).

5. Žalobce v doplnění žaloby ze dne 27. 8. 2020 namítal též nesprávný procesní postup správce daně spočívající v postupu v rozporu s § 145 odst. 3 daňového řádu. Správce daně prokazatelně disponoval informacemi, resp. indiciemi, o tom, že daň tvrzená žalobcem v daňových přiznáních byla nesprávná. Za takové situace byl povinen v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, nikoliv zahájit daňovou kontrolu, jak učinil. Absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu má dle judikatury správních soudů za následek nezákonnost daňové kontroly, resp. kontrolního úkonu následně zahájeného, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29. Tento nezákonný postup správce daně neodstranil ani žalovaný. Žalobci bylo předmětnými platebními výměry též nezákonně předsáno penále, což je v příkrém rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-32. Pokud je totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena (§ 251 odst. 4 daňového řádu). Kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále. Napadené rozhodnutí je tedy i v této otázce nezákonné.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce byl povinen prokázat nárok na odpočet daně primárně předložením daňových dokladů. Argumentaci žalobce týkající se prokázání nároku na odpočet jiným způsobem považuje za účelovou, neboť pro takový postup nebyly dány zákonné podmínky [§ 73 odst. 1 písm. b) zákona o DPH]. Žalobce ani v průběhu daňového řízení netvrdil, že by se mělo jednat o plnění z jiného státu. Prokázat nárok jiným způsobem lze i v případě, kdy jsou naplněny podmínky dle § 73 odst. 1 písm. e) zákona o DPH, nicméně muselo by se jednat o užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, v projednávané věci se však jednalo o jiná plnění [k tomu blíže § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH]. Pro naplnění podmínek dle § 73 odst. 5 zákona o DPH by žalobce musel předložit doklad, který by neměl všechny náležitosti daňového dokladu. Žalobce předkládal buď perfektní doklady (a nárok na odpočet mu byl uznán), nebo nepředložil žádné doklady. Žalovaný je přesvědčen, že žalobce nebyl oprávněn prokázat nárok na odpočet daně jiným způsobem, a to ani daňovou evidencí vedenou dle § 100 zákona o DPH. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 17. 1. 2018, č. j. 52 Af 30/2016-211, který konstatoval, že pokud žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty předložením daňového dokladu dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, pak správce daně rozhodl po právu, jestliže žalobci doměřil daň z přidané hodnoty. Že v tomto případě neexistuje zákonná opora pro prokázání nároku na odpočet jiným způsobem (např. předložením daňové evidence), si byl pravděpodobně vědom i sám žalobce, neboť podáním ze dne 15. 8. 2016 sice avizoval, že není schopen doklady dohledat, avšak poté předkládal výhradně daňové doklady. Dlužno dodat, že žalobce ani žádnou daňovou evidenci v průběhu

daňového řízení nepředložil. Žalovaný měl tedy za to, že případné předložení daňové evidence žalobcem by ve věci nemělo žádnou relevanci, neboť nebylo možné prokázat nárok na odpočet jiným způsobem. Žalobce měl možnost nárok na odpočet prokázat pouze předložením daňových dokladů, což také v průběhu celého daňového řízení činil.

7. Správce daně žádnou daňovou evidenci nevytvářel. Správce daně fakticky utřídil daňové doklady v souladu se zásadou vstřícnosti (zakotvenou v § 6 odst. 4 daňového řádu) tak, aby s nimi mohl pracovat, neboť byly ledabyle naházené do krabice, aniž by byly nějakým způsobem seřazené. Skutečnost, že správce daně daňové doklady setřídil, nelze v žádném případě přičítat k jeho tíži nebo mu vytýkat překročení jeho pravomoci či oprávnění. Správce daně naopak činil maximum kroků k tomu, aby mohl být nárok na odpočet daně žalobci přiznán. Zda seřazené doklady poté měly, či neměly náležitosti daňové evidence dle § 100 zákona o DPH, není ve věci relevantní z výše uvedených důvodů.
8. Žalovaný byl rovněž přesvědčen, že žalobci nesvědčí právo určovat, jakým způsobem mu bude stanovena daň. V této souvislosti žalovaný odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2020, č. j. 31 Af 40/2019-123, ve kterém se soud vyjádřil k opačnému požadavku daňového subjektu, avšak závěry z tohoto rozsudku jsou přiměřeně aplikovatelné i na zde řešenou věc. Žalobce argumentuje přechodem na pomůcky zcela účelově, protože není spokojen s výsledkem daňového řízení, a vůbec poprvé se domáhá jiného způsobu stanovení daně až v žalobě, neboť mu více vyhovuje. V řešené věci nebyly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Těmi jsou porušení zákonné povinnosti (§ 98 odst. 1 daňového řádu), nemožnost stanovení daně dokazováním (§ 98 odst. 1 daňového řádu) a dostatečná spolehlivost pomůcek (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Žalobce však neporušil žádnou povinnost ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Sice nesplnil svou povinnost, neboť nepředložil daňovou evidenci, ale tu nebyl povinen předkládat, neboť nebyly splněny podmínky pro možnost prokázat nárok na odpočet daně jiným způsobem. Bylo pouze na žalobci, zda tento nárok prokáže, či nikoliv. Uplatnění nároku na odpočet daně je subjektivním právem žalobce, a neexistuje žádné zákonné ustanovení, které by zavazovalo žalobce k povinnosti uplatňování tohoto nároku. Poté co se žalobce rozhodl uplatňovat nárok na odpočet daně, bylo pouze na něm, aby tento nárok prokázal relevantními důkazními prostředky, což se však nestalo.
9. Ani druhá podmínka (tj. nemožnost stanovení daně dokazováním) pro přechod na pomůcky nebyla splněna. U zdanitelných plnění, ke kterým žalobce nepředložil žádné daňové doklady, neměl správce daně jinou možnost, než nárok na odpočet daně odepřít. Ze skutečnosti, že žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet daně, nelze dle názoru žalovaného dovodit nemožnost stanovení daně dokazováním. Tento postup správce daně lze podpořit mj. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2013, č. j. 5 Afs 55/2012-43, ve kterém soud mj. konstatoval, že nepředložení daňových dokladů ohledně daně na vstupu nebrání tomu, aby daň na výstupu byla stanovena podle daňového přiznání (dokazováním). Žalobcem odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 87/2011-135 a č. j. 7 Afs 21/2012-44 nejsou na zde řešenou věc přílehlavé, neboť se týkají daně z příjmu a nikterak neřeší prokazování nároku na odpočet DPH. Rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006-

142 se sice týká jak daně z příjmů, tak daně z přidané hodnoty, avšak přechod na pomůcky řeší pouze ve vztahu k dani z příjmů, a nelze jej bez dalšího aplikovat na zde řešenou věc.

10. Dle informací ani sdělení neexistoval důvodný předpoklad, že bude daň doměřena, neboť žalobce primárně nepředložil žádné doklady a vůbec nebylo jisté, v jakém rozsahu nárok na odpočet prokáže. Nebyly tak naplněny podmínky dle § 145 odst. 2 daňového řádu pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Takto se k povaze zjištěných informací vyjádřil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, když zde vyhodnotil jako nedůvodnou obdobnou námitku jiného žalobce (resp. stěžovatele), že správce daně mohl předpokládat doměření daně. K žalobcem zmíněnému rozsudku č. j. 7 Afs 229/2018-29 žalovaný poukázal na skutkovou odlišnost, neboť v judikované věci existoval důvodný předpoklad, že bude daň doměřena, zatímco ve zde řešené věci nemohl správce daně bez jakéhokoliv dokladu předjímat, v jakém rozsahu žalobce nárok na odpočet daně prokáže. K rozsudku č. j. 6 Afs 61/2018-32 žalovaný poznamenal, že zde soud otázku důvodného předpokladu doměření daně vůbec neřešil. Závěry týkající se nulové povinnosti platit penále v případě postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný nerozporuje, tyto jsou mezi stranami nesporné. Žalovaný uzavřel, že na základě předmětných úkonů nebylo možné bez dalšího dospět k závěru o důvodném předpokladu doměření daně, neboť k takovému závěru mohl správce daně dospět až na základě dalších důkazních prostředků, které byly následně předloženy v rámci daňové kontroly.

Průběh daňového řízení a obsah daňového spisu

11. Správce daně zahájil u žalobce dne 11. 7. 2016 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 až duben 2016. Správce daně žalobce vyzval k předložení daňových dokladů, ten je ovšem nepředložil, stejně tak ani daňovou evidenci za zdaňovací období od června 2013 až do prosince 2015. Žalobce se v průběhu daňové kontroly vyjádřil tak, že požadované záznamy se nejspíše ztratily při úklidu haly, kde tyto doklady byly uloženy, měl ovšem v úmyslu evidenci a doklady najít (viz protokol ze dne 11. 7. 2016, č. j. 3353484/16/2103-60561-208940). Správce daně žalobce několikrát kontaktoval telefonicky i e-mailem, dále mu zaslal i několik výzev k předložení dokladů, evidencí a záznamů, a to dne 15. 8. 2016, dne 24. 1. 2017 a dne 3. 12. 2018.
12. Žalobce nejdříve správci daně sdělil, že přes veškerou snahu se mu nepodařilo dohledat požadované doklady. Dne 1. 12. 2017 však žalobce předal správci daně dohledané přijaté faktury a pokladní doklady za období 2013-2015, přesný soupis ale nebyl vzhledem k množství dokladů vypracován. Dle úředního záznamu ze dne 4. 12. 2017 a protokolu z ústního jednání ze dne 6. 12. 2017 žalobce předal tyto doklady na podatelnu finančního úřadu neroztříděné a naházené v bedně, přičemž se mezi nimi nacházela i stavební suť. Správce daně v citovaném protokolu uvedl, že žalobce se o těchto dokladech vyjadřoval celou dobu daňové kontroly tak, že jsou ztracené a nedohledatelné, po roce a půl je ale našel, a proto po žalobci opětovně požadoval, aby předložil evidenci pro účely DPH za kontrolované období. Žalobce doložil dne 25. 1. 2019 další doklady, opět neroztříděné a bez řádného soupisu. Správce daně žalobci dne 20. 3. 2019 sdělil výsledky kontrolního zjištění za zdaňovací období červen až prosinec 2015. Žalobce

dne 2. 4. 2019 doložil další doklady, které se mu podařilo ve vztahu k provádění daňové kontrole dohledat.

13. Správce daně následně sepsal zprávu o daňové kontrole ze dne 27. 5. 2019, č. j. 3167870/19/2103-60562-205633, ve které uvedl, že pro zdaňovací období leden – duben 2016 měl k dispozici veškeré potřebné doklady, a proto byla tato období řešena samostatně. Výsledek kontrolního zjištění se tak týkal pouze zdaňovacích období červen 2013 až prosinec 2015. Správce daně uvedl, že žalobce nepředložil žádné evidence pro účely daně z přidané hodnoty vedené v souladu s § 100 zákona o DPH ani jiné soupisy, které by bylo možné za tyto evidence považovat. Správce daně tak vlastní činností provedl rozřídění žalobcem předložených dokladů podle jednotlivých zdaňovacích období roku 2013 až 2015, a to s přihlédnutím k datu uskutečnění zdanitelného plnění a datu vystavení. Následně provedl za jednotlivá zdaňovací období zápis takto rozříděných dokladů do tabulek vytvořených v programu *EXCEL*, čímž vytvořil evidenci pro účely DPH dle § 100 zákona o DPH. Při rozřazování a zápisu rozříděných daňových dokladů do tabulek přihlížel k § 72 a 73 zákona o DPH. Správce daně dále uvedl, že vytvořením evidence DPH získal údaje potřebné pro porovnání hodnot uvedených žalobcem v předmětných daňových přiznáních na řádcích č. 40 a 41 a hodnot získaných na základě žalobcem předložených dokladů za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Jelikož žalobce nepředložil daňové doklady, listiny ani jiné důkazní prostředky, kterými by uplatňované nároky na odpočet daně v konkrétních zdaňovacích obdobích primárně prokázal, správce daně upravil částku v řádku č. 41 v základu daně a dani. Následně byly vydány předmětné dodatečné platební výměry, proti kterým podal žalobce odvolání.
14. Žalovaný odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil, neboť shodně se správcem daně měl za to, že žalobce neunesl své důkazní břemeno z důvodu nepředložení relevantních důkazních prostředků, jimiž by prokázal svá tvrzení uvedená v daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období, čímž porušil § 92 odst. 3 daňového řádu a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

Průběh jednání před soudem

15. Při jednáních dne 26. 9. 2022 a 21. 10. 2022 účastníci setrvali na již dříve písemně vyjádřené argumentaci. Žalobce poukázal na chybějící dokumenty z vyhledávací části daňového spisu. Soud si proto vyžádal doplnění daňového spisu, přičemž žalobce poukázal na dokument „návrh na provedení daňové kontroly“ ze dne 20. 6. 2016 na podporu své argumentace uvedené v bodě 5 rozsudku.

Posouzení věci soudem

16. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené, přičemž shledal, že se jedná o žalobu věcně projednatelnou.
17. V dalším kroku soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Po přezkumu napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
18. V projednávané věci žalobce spatřoval nezákonnost napadeného rozhodnutí, resp. dodatečných platebních výměrů, a procesního postupu orgánů finanční správy, v následujících
důvodech:

1) správce daně učinil dokazování na základě daňové evidence, kterou sám vytvořil, 2) správce daně nepostupoval v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu, neboť nestanovil daň pomocí pomůcek, nýbrž dokazováním, 3) správce daně byl za takové situace povinen žalobce vyzvat v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání (nikoliv zahájit daňovou kontrolu) a 4) předmětnými platebními výměry bylo žalobci nezákonně předepsáno penále.

19. Dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce povinen pro uplatnění nároku na odpočet daně při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.
20. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Povinností daňového subjektu je prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (odstavec 3). *Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence* (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].
21. Žalobce předně spatřoval nezákonnost postupu správce daně v tom, že roztrídil žalobcem předložené daňové doklady, a sám tak vytvořil daňovou evidenci ve smyslu § 100 zákona o DPH.
22. Podle § 100 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 30. 6. 2017, platilo, že plátce nebo identifikovaná osoba jsou povinni vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání nebo souhrnného hlášení.
23. Jak vyplývá z rekapitulace správního spisu, žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil evidenci vedenou dle § 100 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce ovšem v průběhu daňové kontroly, navzdory svému prvotnímu prohlášení o chybějící evidenci, resp. daňových dokladech, postupně předkládal daňové doklady (po částech a neseřazené) k jednotlivým zdaňovacím obdobím roku 2013 až 2015. Ze zprávy o daňové kontrole pak skutečně vyplývá, že správce daně uspořádal žalobcem předložené dokumenty tak, že vytvořil tabulku v programu *EXCEL*, čímž, jak sám uvedl, vytvořil evidenci pro účely DPH dle § 100 zákona o DPH. Předložené dokumenty tak roztrídil podle jednotlivých zdaňovacích období roku 2013 – 2015, a to s přihlédnutím k datu uskutečnění zdanitelného plnění a datu vystavení, a provedl jejich zápis do tabulky. Ze zprávy o daňové kontrole rovněž vyplynulo, že správce daně nárok na odpočet daně uznal u všech přijatých zdanitelných plnění, která žalobce doložil daňovými doklady, protože ty dle správce daně splňovaly podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně. Dále správce daně ve zprávě odůvodnil, že vytvořením vlastní evidence DPH získal údaje potřebné pro posouzení hodnot uvedených žalobcem v jeho daňových přiznáních k DPH za kontrolovaná zdaňovací období na řádcích č. 40 a 41. Při srovnání zjistil, že mezi zjištěnými a žalobcem deklarovanými hodnotami existují významné rozdíly, a to jak v kladných, tak záporných částkách. Na základě výše uvedeného byla žalobci zaslána

výzva k prokázání skutečností, v níž byl žalobce vyzván k prokázání správnosti a oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně za jednotlivá zdaňovací období v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH a k předložení důkazních prostředků. Správce daně pak odepřel nárok na odpočet u té části přijatých zdanitelných plnění, u nichž žalobce relevantní daňové doklady či jiné důkazní prostředky nepředložil, tj. uplatněný nárok na odpočet daně primárně neprokázal. Jak žalovaný shrnul, žalobce své důkazní břemeno unesl jen částečně, jelikož předložil jen některé daňové doklady.

24. Předně, soud žalobci dává za pravdu v tom, že je to obecně daňový subjekt, kdo má povinnost vytvořit a vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 zákona o DPH, příp. tuto evidenci v rámci daňové kontroly předložit. Na druhou stranu, v projednávaném případě byla předmětem daňové kontroly přijatá plnění za předmětná zdaňovací období. Jak vyplývá z výše citovaného § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, daňový subjekt prokazuje svůj nárok na odpočet DPH při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, předložením daňového dokladu. Pokud pak žalobce správci daně předložil daňové doklady neroztříděné a neúplné, nelze správci daně vyčítat, že tyto doklady chronologicky seřadil a sepsal je do tabulky. Pokud správce daně hovoří o tom, že z takto utříděných dokladů vytvořil evidenci pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 zákona o DPH (str. 8 první odstavec zprávy o daňové kontrole), pak se zjevně jedná o přehled vytvořený za účelem lepší orientace v dokladech, a takový postup správce daně nelze shledat jako nezákonný z důvodu překročení jeho pravomocí (žalovaný v odst. 14 napadeného rozhodnutí hovoří o sestavě nahrazující evidenci). Soud se tak přiklání k verzi žalovaného, že správce daně fakticky utřídil daňové doklady tak, aby s nimi mohl pracovat. Navíc ve věci bylo relevantní to, zda žalobce primárně unesl své důkazní břemeno, tj. zda sám předložil správci daně potřebné doklady, kterými se snažil prokázat uplatněný nárok na odpočet daně. Tabulka vytvořená správcem daně nebyla důkazním prostředkem, pouze umožnila přiřadit jednotlivé důkazní prostředky (daňové doklady) ke zdaňovacím obdobím.
25. V projednávané věci tedy mezi stranami není sporu o tom, že žalobce nepředložil žádnou evidenci dle § 100 zákona o DPH ani jiné soupisy, nýbrž předložil pouze některé daňové doklady k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně vykázaného na řádcích č. 40 a 41 priznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Sporným zůstalo, zda i přes tyto nedostatky mohl správce daně stanovit daň dokazováním. Žalobce v této souvislosti totiž namítal, že nesplnil svou zákonnou povinnost vést evidenci dle § 100 zákona o DPH, a jelikož ji nepředložil, správce daně ani nemohl stanovit daň na základě dokazování.
26. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň priznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.
27. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát vyjadřoval (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016-45, či ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-82, bod 31). V druhém z těchto rozsudků shrnul svoji judikaturu tak, že *„dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v priznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně*

věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013-49).“

28. Stanovení daně podle pomůcek pak představuje náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním (srov. zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90; ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008-81; ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71; ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006-123; ze dne 27. 7. 2005, č. j. 2 Afs 207/2005-55; ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006-108 a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156; či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007-48). Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly žalobce předložil a které nebyly zpochybněny. Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o poměrech na trhu či v určité lokalitě, a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55).
29. Jak vyplývá z § 98 odst. 1 daňového řádu, ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) v důsledku toho nebylo možné stanovit daň dokazováním, a 3) daň mohla být pomůckami stanovena spolehlivě.
30. Z judikatury správních soudů ovšem rovněž vyplývá, že ani dílčí nedostatky daňové evidence nemohou samy o sobě vést ke stanovení daně dle pomůcek (viz např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 12. 2019, č. j. 62 Af 21/2018-99). Rozšířený senát v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, konstatoval, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo a záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy je účetnictví neúplné a neprůkazné, respektive bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, respektive neunesení důkazního

břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží tedy především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.

31. V projednávané věci správce daně vycházel z žalobcem předložených daňových dokladů, ze kterých vytvořil tabulku (evidenci), kterou porovnal s jednotlivými daňovými přiznáními k dani z přidané hodnoty. Jak uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole, vlastní činností provedl roztržidění daňovým subjektem předložených dokladů podle jednotlivých zdaňovacích období roku 2013 až 2015, a to s přihlédnutím k datu uskutečnění zdanitelného plnění a datu vystavení. Následně provedl za jednotlivá zdaňovací období, tj. červen 2013 až prosinec 2015, zápis takto roztržiděných dokladů do tabulek včetně součtu hodnoty základu daně a daně na vstupu v jednotlivých sazbách daně. Následně porovnal hodnoty uvedené žalobcem v předmětných daňových přiznáních na řádcích č. 40 a 41 a hodnoty získané na základě žalobcem předložených dokladů za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období (viz str. 7 a 8 zprávy o daňové kontrole). Správce daně pak vždy u jednotlivých zdaňovacích období červen 2013 až prosinec 2015 popsal, jaké informace zjistil z předložených dokladů - buď v konkrétním zdaňovacím období nedošlo k úpravě řádku č. 40 daňového přiznání, protože žalobce prokázal nárok na odpočet daně (nejedná se však o sporované zdaňovací období), nebo správce daně u předmětných zdaňovacích období zjistil, že žalobce prokázal nárok na odpočet daně na základě předložených faktur a prvotních dokladů částku nižší, než uplatnil na řádku č. 40 daňového přiznání. Při uplatnění nároku na odpočet daně tak žalobce postupoval v rozporu s § 72 a 73 zákona o DPH, neboť nepředložil daňové doklady, listiny ani jiné důkazní prostředky, kterými by uplatněný nárok na odpočet daně primárně prokázal. Správce daně kromě žalobcem předložených dokladů přihlédl také ke zjištěním plynoucím z jeho vlastní činnosti, konkrétně skutečnosti, že v reálných podmínkách dochází k uplatňování nároku na odpočet daně z dokladů v jiných zdaňovacích obdobích, než je datum uskutečnění zdanitelného plnění, případně datum vystavení daňového dokladu. Toto zjištění správce daně promítl do jím vytvořené tabulky v programu MS EXCEL, ve které převedl vzniklé hodnoty nároku na odpočet daně do nejbližších následujících zdaňovacích období se zápornou hodnotou nároku na odpočet daně, tedy do období, kdy nárok na odpočet daně nebyl prokázán v plné výši, a to i s ohledem na § 73 odst. 3 zákona o DPH.
32. Soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že žalobní námitka ohledně nezákonnosti postupu správce daně není důvodná a v projednávané věci byly splněny zákonné podmínky pro doměření daňových povinností dokazováním, a to z následujících důvodů.
33. Předně, žalobce byl výzvou ze dne 15. 8. 2016 vyzván k tomu, aby předložil doklady, evidence a záznamy týkající se kontroly DPH za předmětná zdaňovací období, přičemž správce daně konkrétně žádal předložit např. evidence pro účely DPH, pokladní doklady výdajové, přijaté faktury, evidenci hmotného a nehmotného investičního majetku, výpisy z veškerých bankovních účtů, veškeré smlouvy uzavřené v souvislosti s podnikatelskou činností a další evidence a písemnosti vztahující se k provozované podnikatelské činnosti (např. evidence zakázek, objednávky apod.). Následnou výzvou ze dne 24. 1. 2017 k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně dle § 92 odst. 4 daňového řádu správce daně daňový subjekt vyzval k prokázání správnosti údajů uvedených v přiznáních k DPH **jakýmkoliv způsobem**, a to i např. předložením daňových dokladů od svých

dodavatelů nebo odběratelů. Žalobce ovšem v průběhu kontroly svou argumentaci postavil na tom, že žádné doklady nemůže dohledat (měl je ztratit při úklidu haly). Až následně tvrdil, že se snaží účetnictví za rok 2013-2015 rekonstruovat a za tímto účelem oslovuje společnosti, které mu fakturovaly za zboží nebo služby. V průběhu daňové kontroly pak několikrát správci daně předložil krabice s neroztříděnými daňovými doklady. Při předložení dokladů dne 1. 11. 2017 žalobce uvedl, že obdržel kopie dokladů od svých dodavatelů a že bude nadále dokládat získané doklady. Zároveň žalobce se správcem daně řešil situaci, že jeden dodavatel odmítl poskytnout kopie dokladů, přičemž správce daně mu přislíbil pomoc a doporučil mu, aby se písemně obrátil na správce daně s žádostí o zajištění těchto dokladů (dle spisu se tomu tak nestalo). Správce daně pak do protokolu o ústním jednání dne 6. 12. 2017 uvedl, že daňovému subjektu se po roce a půl podařilo nalézt originály dokladů a předložil je bez provedeného soupisu, navzdory jeho tvrzení, že tyto doklady jsou ztracené. Z toho důvodu správce daně žalobce opětovně požádal, aby předložil evidenci dle § 100 zákona o DPH. Žalobce v průběhu tohoto ústního jednání předložil další část daňových dokladů a přislíbil, že poslední část požadovaných dokladů předloží do konce ledna 2018. Následně správce daně žalobci zaslal další výzvu k prokázání skutečností ze dne 3. 12. 2018, ve které shrnul svůj dosavadní postup. Žalobce následně předložil v lednu 2019 další doklady, které se mu podařilo nalézt, přitom uvedl, že doklady jsou již staršího data a že v rámci úklidu haly nedostatečně pamatoval na to, aby je správně uschoval.

34. Soud ze spisu ověřil, že přes výzvy správce daně žalobce v průběhu této daňové kontroly nepředložil žádnou evidenci dle § 100 zákona o DPH, ani nevysvětlil, proč se mu nepodařilo tuto evidenci rekonstruovat, jak tvrdil. Jak už ale bylo uvedeno výše, v projednávaném případě byly primárním důkazním prostředkem k prokázání skutečného stavu věci daňové doklady [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Evidence dle § 100 zákona o DPH je jistě významná – prokazuje totiž, jaká konkrétní plnění byla zahrnuta do daňového tvrzení. Jejím prostřednictvím ovšem nelze prokázat vznik nároku na odpočet (a její nevedení tudíž nepředstavuje porušení povinnosti při dokazování ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu), důkazní hodnotu má v tomto ohledu pouze daňový doklad. Žalobce sice některé daňové doklady od svých dodavatelů obdržel, neprokázal jimi ovšem celý uplatněný nárok na odpočet daně za konkrétní zdaňovací období. Je ovšem třeba zdůraznit, že u cca poloviny zdaňovacích období prokázal předloženými doklady nárok na odpočet v plném rozsahu, a nelze tedy mít za to, že by v důsledku neexistence evidence dle § 100 zákona o DPH nebylo možno stanovit daň dokazováním (ze skutečnosti, že se u některých zdaňovacích období nepodařilo prokázat nárok na odpočet DPH v plném rozsahu, nelze dovozovat, že by jeho prokázání nebylo možné). Ve spise je pak zmínka o tom, že jeden dodavatel byl pro žalobce nekontaktní, a proto mu byla správcem daně nabídnuta součinnost, tu však žalobce nevyužil a ani později netvrdil, že by měl s komunikací s dodavatelem problémy, a proto doklady nemůže předložit. Nepředložil ani seznam svých dodavatelů. Netvrdil ani, proč by nemohl předložit i další doklady, které správce daně žádal ve výzvě předložit (např. výpisy z účtů). Měl-li žalobce za to, že jeho tvrzení lze prokázat jinými prostředky, než které příkladmo uvedl ve svých výzvách správce daně, měl provedení konkrétních důkazů navrhnout, resp. tyto důkazy předložit – žalobce tak však neučinil, ačkoliv tuto možnost měl. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem přitom neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Břemeno tvrzení a důkazní leželo na žalobci. Pokud žalobce předložil k jednotlivým zdaňovacím obdobím pouze několik

daňových dokladů, a jím uplatněný nárok tedy v celé výši neprokázal, přestože byl několikrát vyzván, aby tak učinil, došlo ze strany žalobce k neunesení důkazního břemene, tedy nesplnění podmínky dle § 72 a 73 zákona o DPH. Jestliže pak žalobce v průběhu kontroly konstantně odkazoval na to, že doklady řádně neuschoval, a podařilo se mu nalézt pouze některé, když „se znovu pustí do hledání“, pak lze takovou argumentaci považovat za účelovou, neboť daňový subjekt má primárně povinnost prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení* dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Navíc je nutno poznamenat, že daňová kontrola trvala skoro tři roky a žalobci byla na jeho žádost opakovaně prodlužována lhůta pro zajištění a předložení dokladů, nejdříve z důvodu zdravotních problémů, poté z důvodu provádění „rekonstrukce účetnictví“. Správce daně žalobci také opakovaně navrhoval, aby si zvolil svého zástupce, což žalobce neučinil (v roce 2018 žalobce vypověděl plnou moc původnímu zástupci). Správci daně tedy nezbývalo než vycházet z žalobcem předložených dokladů k jednotlivým zdaňovacím obdobím (faktury přijaté a prvotní doklady – dodací listy a pokladní doklady), které měl k dispozici, a hodnot uvedených v předložených daňových přiznáních k DPH (Nárok na odpočet – řádek č. 40 a 41 daňového přiznání), a žalobci dodatečnými platebními výměry doměřit daň z přidané hodnoty.

35. Pokud daňový subjekt nesplní svoji povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neunesení důkazní břemeno, neznamená to bez dalšího, že by byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Na podporu uvedené argumentace lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35: *„Za této situace nemůže být neunesení důkazního břemena stěžovatelem ve vztahu k jeho nároku na odpočty DPH z části přijatých zdanitelných plnění důvodem pro přechod ke stanovení daní podle pomůcek. Při takovém způsobu doměření daňových povinností by totiž správce daně musel všechny důkazní prostředky prokazující část přijatých zdanitelných plnění považovat za pomůcky a ve vztahu k neprokázaným nárokům na odpočet DPH by výpočtem vytvořil další pomůcky, čímž by výsledek zhruba korespondoval s údaji uvedenými v daňových přiznáních, jak přílehlavě uvedl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti. Takový výsledek daňové kontroly by však neodpovídal uvedeným pochybnostem o tom, zda stěžovatel skutečně přijal zdanitelná plnění ve vyšších deklarovaných v jednotlivých daňových přiznáních.“* Stanovení daně podle pomůcek není prostředkem k tomu, aby daňový subjekt mohl dosáhnout pro sebe příznivějšího výsledku v situaci, kdy neunesl své důkazní břemeno. Pouze v situaci, kdy by bylo zjištěno, že jsou splněny všechny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, bylo by třeba stanovit daň tímto způsobem. Jak již bylo uvedeno výše, nevedení (resp. nepředložení) evidence dle § 100 zákona o DPH není porušením povinnosti při dokazování ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Zároveň v projednávané věci existovaly další způsoby, jimiž žalobce mohl prokázat svůj nárok na odpočet (viz bod 34 rozsudku). Těchto způsobů však nevyužil (a ani nevysvětlil, proč by jejich použití nebylo možné), tudíž nelze dospět k závěru, že by nebylo možné stanovit daň dokazováním. Soud tedy dospěl k závěru, že nebyly splněny zákonné podmínky pro použití pomůcek. Námitka o nesprávném způsobu stanovení daně je nedůvodná.
36. Žalobce dále namítal, že správce daně byl za takové situace povinen v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání (nikoliv zahájit daňovou kontrolu).
37. Při posuzování otázky vztahu výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a

daňové kontroly lze vycházet z judikatury Nejvyššího správního soudu, který se k této problematice již několikrát vyjadřoval. Předně v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, rozšířený senát dospěl k závěru, že „dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Dále např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, soud akceptoval názor, že „[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatkami, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současně poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., *Vyměření a doměření daně. Daň a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11*).“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že „otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“ Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že ani pochybení správce daně spočívající v tom, že nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, samo o sobě ještě nezpůsobuje nezákonnost doměření daně, pokud by takové pochybení nemohlo daňový subjekt poškodit na jeho právech (rozsudek ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-81, nebo rozsudek ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56).

38. Dle názoru soudu nebyly v projednávaném případě naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy že „lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena“, a to před zahájením daňové kontroly dne 11. 7. 2016. Po vyžádání doplnění daňového spisu o dokumenty z jeho vyhledávací části soud zjistil, že se žalobce dostal „do hledáčku“ správce daně poté, co byly v systému kontrolního hlášení DPH za březen 2016 (tedy za zdaňovací období, jež není předmětem projednávané věci) zjištěny nesrovnalosti týkající se žalobce a společnosti DASKO, s.r.o. (dále jen „DASKO“). Následným prověřováním správce daně zjistil, že DASKO sporný daňový doklad nevystavila a fakturované plnění žalobci neposkytla. Správce daně se tedy rozhodl zahájit u žalobce daňovou kontrolu. V návrhu na provedení daňové kontroly je pak uvedeno, že „...navrhujeme uvedený daňový subjekt (tj. žalobce – doplněno soudem) zahrnout do plánu kontrol a provést u něj daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty, nejen za rok 2016, ale i za předchozí zdaňovací období, a to z důvodu prověření, zda se obdobné doklady u daňového subjektu nevyskytují i v předešlých zdaňovacích obdobích“. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně ve vztahu k žalobci disponoval významnými indiciemi pouze ve vztahu k roku 2016, nikoli však k letům 2013-2015. Ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím zahajoval správce daně kontrolu toliko „pro jistotu“, tedy aby prověřil, zda se zjištěná nesrovnalost nevyskytuje i

v těchto obdobích. V žádném případě tedy nemohl v okamžiku zahájení daňové kontroly předpokládat, že dojde k doměření daně, a podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu tak nebyly splněny.

39. Pokud žalobce v této souvislosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 7 Afs 229/2018-29, pak se tam projednávaná věc lišila právě tím, že správce daně mohl důvodně předpokládat (ve věci již proběhla první daňová kontrola a místní šetření), že dojde k doměření daně, a měl proto před zahájením daňové kontroly vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Z obdobného důvodu byla nezákonnost předepsaného penále konstatována v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-32, na který odkazoval žalobce, a to právě z důvodu, že správce daně měl postupovat v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, „[...] protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále.“ Pokud je totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena. V projednávaném případě ovšem správce daně nepostupoval nezákonně, pokud zahájil daňovou kontrolu, aniž by žalobce vyzval k podání dodatečného daňového přiznání, jak je vysvětleno výše, a z tohoto důvodu tak ani nemohlo dojít k nezákonnému předepsání penále. Soud proto neshledal namítanou nezákonnost rozhodnutí ani z důvodu žalobcem tvrzeného nezákonného postupu správce daně spočívajícího v tom, že nevydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ani z důvodu postupu žalovaného, jenž napadeným rozhodnutím potvrdil dodatečné platební výměry, kterými bylo rovněž předepsáno penále.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

40. Soud z důvodu uvedených výše shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Žalobu proto zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
41. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 21. října 2022

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu