



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **Martin Kapela**, se sídlem Okrouhlo 206, Okrouhlo, zastoupený JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2020, č. j. 23050/20/5300-21443-711428, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2022, č. j. 55 Af 49/2020-73,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti 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, č. j. 3357931/19/2103-50522-204435, č. j. 3357973/19/2103-50522-204435, č. j. 3357991/19/2103-50522-204435, č. j. 3358047/19/2103-50522-204435, č. j. 3358085/19/2103-50522-204435, č. j. 3358104/19/2103-50522-204435, č. j. 3358167/19/2103-50522-204435,

č. j. 3358220/19/2103-50522-204435, č. j. 3358259/19/2103-50522-204435,
 č. j. 3358281/19/2103-50522-204435, č. j. 3358312/19/2103-50522-204435,
 č. j. 3358330/19/2103-50522-204435, č. j. 3358365/19/2103-50522-204435,
 č. j. 3358390/19/2103-50522-204435, č. j. 3358497/19/2103-50522-204435
 a č. j. 3358524/19/2103-50522-204435 (celkem 16). Uvedenými dodatečnými platebními
 výměry byla stěžovateli 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
 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)
 a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.

[2] Krajský soud předně nepřisvědčil námitce, že správce daně nepřípustně vytvořil
 daňovou evidenci podle § 100 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
 (dále jen „zákon o DPH“), namísto stěžovatele. Správce daně toliko rozřídil stěžovatelem
 poskytnuté doklady s přihlédnutím k datu uskutečnění zdanitelného plnění a datu vystavení
 a tyto údaje zanesl do tabulky v programu MS Excel, aby mohl s předloženými podklady
 pracovat.

[3] Jako nedůvodnou krajský soud vyhodnotil rovněž námitku, že správce daně
 nepostupoval v souladu s § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový
 řád“), neboť nestanovil daň využitím pomůcek, nýbrž dokazováním. V projednávané věci
 nebylo mezi stranami sporu, že stěžovatel nepředložil žádnou daňovou evidenci ani jiné
 soupisy, nýbrž pouze některé daňové doklady k prokázání uplatněného nároku na odpočet
 daně. Sporným bylo, zda i přes tyto nedostatky mohl správce daně stanovit daň
 dokazováním. Krajský soud zdůraznil, že pokud daňový subjekt nesplní svoji povinnost dle
 § 92 odst. 3 daňového řádu a neunese důkazní břemeno, neznamená to bez dalšího, že byly
 splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek není
 prostředkem k tomu, aby mohl daňový subjekt dosáhnout pro sebe příznivějšího výsledku.
 Nepředložení daňové evidence podle § 100 zákona o DPH není porušením povinnosti při
 dokazování ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel předložil určité daňové
 doklady, neprokázal jimi však celý uplatněný nárok na odpočet DPH. Krajský soud
 nepřehlédl, že u cca poloviny zdaňovacích období stěžovatel prokázal doloženými doklady
 nárok na odpočet v plném rozsahu. Zároveň v projednávané věci existovaly další způsoby,
 jimiž mohl prokázat svůj nárok na odpočet, jež stěžovatel nevyužil a nevysvětlil proč. Ve
 spise je např. zmínka o nekontaktnosti jednoho z dodavatelů, je v něm také nabídka
 součinnosti ze strany správce daně, která ale nebyla využita. Krajský soud uzavřel, že nelze
 dospět k závěru, že by nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[4] Podle krajského soudu nebyly ve stěžovatelově případě naplněny ani 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 si vyhledávací
 části daňového spisu krajský soud zjistil, že se stěžovatel dostal do „hledáčku“ správce daně
 poté, co byly v systému kontrolního hlášení DPH za březen 2016 (tj. za období, které není
 předmětem projednávané věci) shledány nesrovnalosti ve vztahu ke společnosti
 DASKO, s. r. o. (dále jen „DASKO“), přičemž bylo zjištěno, že tato společnost sporný
 doklad nevystavila a fakturované plnění stěžovateli neposkytla. Vzhledem k uvedenému je
 zřejmé, že správce daně disponoval významnými indiciemi pouze ve vztahu k roku 2016,

pokračování

nikoli k letům 2013 – 2015. Ve vztahu k těmto obdobím zahájil daňovou kontrolu „pro jistotu“, aby prověřil, zda se zjištěná nesrovnalost nevyskytuje i v těchto obdobích. V žádném případě ale nemohl předpokládat, že dojde k doměření daně.

[5] S ohledem na potvrzení postupu správce daně, jenž nešel cestou výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu a zahájil daňovou kontrolu, neshledal krajský soud nezákonnost ani v postupu žalovaného, jenž napadeným rozhodnutím potvrdil dodatečné platební výměry, kterými bylo předepsáno také penále.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

II.1 Kasační stížnost

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel setrvává na žalobní námitce, že měl správce daně místo zahájení daňové kontroly postupovat podle § 145 odst. 2 s. ř. s., tj. že ho měl nejprve vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání za období, která hodlal ověřovat. Poukázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, se kterým jsou závěry krajského soudu, podle jeho přesvědčení, v rozporu. Stěžovatel se domnívá, že pokud správce daně ověřoval, zda ke stejné nesrovnalosti jako v roce 2016 došlo i v letech 2013–2015, disponoval informacemi nasvědčujícími, že dojde k doměření daně. Správce daně totiž nikdy přesně neví, zda by v případě zahájení daňové kontroly bylo jejím výsledkem doměření daně nebo ne. Z pravidla dovozeného z rozhodnutí rozšířeného senátu, tj. z preference výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, aby se mohl daňový subjekt vyhnout doměření penále jako zvláštního druhu sankce, rozšířený senát stanovil výjimku pouze pro případy, ve kterých by hrozilo zmaření cíle správy daní, jímž je správné stanovení daně, typicky vytvářením fiktivní evidence ze strany daňového subjektu. S ohledem na průběh daňové kontroly v této věci a na předkládání krabic s nalezenými neroztříděnými doklady však u stěžovatele nelze nalézt snahu o vytváření fiktivní evidence. Krajský soud se pokusil odlišit stěžovatelovou situaci od rozsudků odkazovaných v žalobě (č. j. 6 Afs 61/2018-32 a 7 Afs 229/2018-29), přičemž nesprávně dovodil, že se liší v tom, že v nich mohl správce daně očekávat doměření daně, protože ve věci už proběhla daňová kontrola ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, to byl však i případ stěžovatele (kontrola za březen 2016). Odkaz krajského soudu na rozsudek sp. zn. 6 Afs 79/2015 je navíc nepřipadný, neboť byl překonán již citovaným usnesením rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55.

[8] Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud dopustil závažné procesní chyby, pokud žalovanému umožnil doplnit chybějící spisový materiál. Předložení spisového materiálu je procesní povinností žalovaného (§ 74 odst. 1 s. ř. s.). Pokud tak správní orgán neučiní, je povinností krajského soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost. Krajský

soud proto zatížil napadený rozsudek jinou vadou řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

[9] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěry krajského soudu stran dokazování a vytváření daňové evidence. Skutečnost, že správce daně vytvořil daňovou evidenci, plyne z bodu 15 napadeného rozhodnutí. Krajský soud nicméně bez dalšího dovodil, že se jednalo o pouhé utřídění dokladů. S tím stěžovatel nesouhlasí a opakuje, že orgány finanční správy nemohou dokazovat pomocí svých vlastních evidencí. Bylo tak namístě, aby správce daně v dané situaci stanovil daň podle pomůcek.

[10] S ohledem na uvedené navrhuje stěžovatel zrušit rozsudek krajského soudu, eventuelně s ním také napadené rozhodnutí.

II.2 Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný po rekapitulaci skutkového stavu a obsahu kasační stížnosti vyjádřil přesvědčení o správnosti závěrů krajského soudu a odkázal rovněž na napadené rozhodnutí. Uvedl, že usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 183/2014 nepřiléhá na řešenou věc, neboť by musely existovat skutečnosti či důkazy nasvědčující tomu, že by daňovému subjektu měla být daň doměřena. V projednávané věci však neexistoval důvodný předpoklad, že bude daň doměřena, protože nemohl správce daně v okamžiku zahájení daňové kontroly předpokládat, že dojde k doměření DPH. K závěru o doměření daně dospěl správce daně až později, na základě dalších důkazních prostředků, které byly předloženy v rámci daňové kontroly a teprve poté, co se stalo zřejmým, že některé další doklady stěžovatel nepředloží vůbec, a neunese tak primární důkazní břemeno. K otázce namítaného procesního pochybení spočívajícího v nepředložení kompletního spisového materiálu žalovaný uvedl, že bylo jeho povinností předložit spisový materiál ve lhůtě stanovené soudem. Uvádí, že této povinnosti dostal a krajskému soudu předložil kompletní spisový materiál v podobě, v jaké jej měl pro účely rozhodnutí o odvolání. Poukázal na úpravu v daňovém řádu, dle které platí, že pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu. Daňový řád sám předpokládá určitou selekci. Odvolacímu orgánu, potažmo krajskému soudu, nebyly postoupeny ty části spisu (neveřejná část), které prokazatelně neměly souvislost s předmětem sporu (resp. vztahovaly se k jinému zdaňovacímu období, březen 2016). Po výzvě krajského soudu (při jednání) následně byla vyhledávací část zaslána. Stěžovatel postupem daňových orgánů nebyl nijak zkrácen na svých právech a přiložení těchto (pro věc nerelevantních) dokumentů nemělo jakýkoli vliv na posouzení věci odvolacím orgánem. Žalovaný se domnívá, že bylo povinností stěžovatele prokázat nárok na odpočet daně předložením daňových dokladů, a nikoliv jiným způsobem, a to ani daňovou evidencí, což také v průběhu celého řízení činil. Skutečnost, že správce daně roztrídil daňové doklady předložené stěžovatelem a zapsal je do tabulky, neznamená, že vytvořil daňovou evidenci. Správce daně naopak činil maximum kroků k tomu, aby mohl být nárok na odpočet daně stěžovateli uznán. Žalovaný je zároveň přesvědčen, že nebyly dány ani podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na vše uvedené navrhl kasační stížnost zamítnout.

pokračování

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[13] Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

III.1 Stručné shrnutí skutkového stavu

[15] U stěžovatele byla dne 11. 7. 2016 zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za červen 2013 – duben 2016, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Základní charakteristikou ekonomické činnosti stěžovatele byly kompletní zemní práce, silniční nákladní doprava a deponie Okrouhlo. V průběhu daňové kontroly vydal správce daně (opakovaně) výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu, jimiž stěžovatele vyzval k prokázání skutečností vztahujících se k nároku na odpočet daně. Stěžovatel správci daně opakovaně sdělil, že toho není schopen, neboť u něj díky stavební činnosti (přestavba sídla) a dalším okolnostem došlo ke ztrátě daňových dokladů. Následně v průběhu kontroly se stěžovateli podařilo část dokladů dohledat a s cca tříměsíčním odstupem od zahájení daňové kontroly (31. 10. 2017) je začal správci daně předkládat uložené v krabicích bez jakéhokoli soupisu. Popsaný způsob předání dokladů se nezměnil ani při předložení dokladů dne 1. 12. 2017, kdy správce daně faktický způsob předložení v bedně naházených dokladů zachytil na několika fotografiích (úřední záznam ze dne 4. 12. 2017 je součástí spisu). V průvodní písemnosti bylo stěžovatelem uvedeno, že „*přesný soupis vzhledem k množství dokladů nebyl vypracovaný.*“ K předání dalších dokladů bez soupisu došlo také dne 6. 12. 2017. Správce daně tyto doklady roztřídil podle zdaňovacích období (s přihlédnutím k datu uskutečnění zdanitelného plnění a datu vystavení) a zadal je do tabulky v programu MS Excel. Správce daně zjistil, že mezi žalobcem deklarovanými a správcem daně zjištěnými hodnotami existují významné rozdíly, a to jak v kladných, tak i záporných částkách. Stěžovatel byl proto opět vyzván k prokázání skutečností, s tím, že mu byla předložena i správcem daně zpracovaná tabulka se soupisem dosud předložených daňových dokladů. Stěžovatel v reakci sdělil, že se mu podařilo dohledat další doklady, které předložil znovu neroztříděné v krabici a bez řádné evidence. Správce daně tyto doklady opět roztřídil výše popsáním způsobem, přičemž vyloučil doklady již předložené nebo nesouvisející s řešenými zdaňovacími obdobími. Správce daně stěžovateli dne 20. 3. 2019 sdělil výsledky kontrolního zjištění. Na výsledek kontrolního zjištění stěžovatel reagoval ve dnech 2. 4. 2019 a 6. 5. 2019, kdy správci daně předal další daňové doklady. Ty správce daně opět zapracoval do tabulky a odeslal stěžovateli oznámení o změně výsledků kontrolního zjištění.

[16] 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 stěžovateli odepřel nárok na odpočet daně u té části přijatých zdanitelných plnění, u nichž nepředložil relevantní daňové doklady, listiny, nebo jiné důkazní prostředky, tj. u nichž uplatněný nárok na odpočet daně neprokázal.

III.2 Vypořádání uplatněných námitek

[17] Předně se Nejvyšší správní soud zabýval důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatel namítal, že se krajský soud dopustil závažného procesního pochybení, když žalovanému umožnil, aby v průběhu řízení doplnil chybějící spisový materiál. Stěžovatel má za to, že uvedené pochybení dosahuje takové intenzity, která je důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného pro nepřezkoumatelnost, přičemž tento svůj závěr podložil citací z komentáře Kühn, Kocourek a kol. Soudní řád správní. Komentář. Wolters Kluwer 2019, s. 439.

[18] Nejvyšší správní soud neshledal uvedenou námitku důvodnou. Podle § 74 odst. 1 s. ř. s. *předseda senátu (...) uloží žalovanému, aby nejdéle ve lhůtě jednoho měsíce předložil správní spisy a své vyjádření k žalobě*. V projednávané věci žalovaný tuto svou povinnost splnil a předložil spisový materiál, z něž při svém rozhodování o odvolání vycházel. Podle § 113 odst. 3 daňového řádu platí, že *pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu*. V průběhu jednání před krajským soudem vyšlo najevo, že se v předloženém spisu nenachází vyhledávací část, proto byl žalovaný vyzván k jejímu předložení, což ve stanovené lhůtě učinil spolu s vysvětlením, proč nebyla součástí spisového materiálu, který byl předložen krajskému soudu (k první výzvě po podání žaloby). Vzhledem k tomu, že v odvolání stěžovatel nenamítal nic, co by nasvědčovalo potřebnosti vyhledávací části, ta nebyla správcem daně postoupena ani odvolacímu orgánu. Je to odvolatel (zde stěžovatel), kdo vymezuje rozsah přezkumu odvolacím orgánem (§ 114 odst. 2 daňového řádu). V řízení před žalovaným nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti stěžovatelem neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání (§ 114 odst. 3 daňového řádu), a tudíž žalovanému postačoval k rozhodnutí o odvolání správcem daně postoupený spisový materiál. Pokud jde o onu vyhledávací část, která byla žalovaným následně předložena krajskému soudu, ani z ní nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by mohly jakkoli ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Za účelem, aby krajský soud plně dostal smyslu soudního přezkumu, soud „supluje“ procesní aktivitu žalobce (stěžovatele) a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu (do které nemá daňový subjekt přístup podle § 66 daňového řádu), a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudek ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 367/2017-35).

[19] Jak plyne z napadeného rozsudku, krajský soud se s obsahem vyhledávací části spisu seznámil, konfrontoval ji s odůvodněním napadeného rozhodnutí, posoudil ji s ohledem na stěžovatelovy námítky, a dostal tak požadavkům, které na něj judikatura v tomto směru

pokračování

klade. Uvedený postup nelze považovat vadu, natož pak vadu naplňující důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud nepominul odkaz stěžovatele na komentář Wolters Kluwer k § 74 odst. 1 s. ř. s., nicméně zjistil, že z něj stěžovatel citoval pouze část vytrženou z kontextu. I dle tohoto komentáře totiž *„(p)okud žalovaný správní spis ve stanovené lhůtě nepředloží ani nesdělí, jaké závažné důvody mu v tom brání, soud předložení spisu urguje (...). Je-li zřejmé, že opatřit správní spis provází těžkosti, je namístě v opakovaném přípisu či usnesení, jímž je uložena povinnost spis předložit, poučit žalovaného o následcích spojených s nepředložením spisu. Jde o dva možné následky, jednak uložení pořádkové pokuty podle § 44, jednak zrušení napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost.“* Zrušit rozhodnutí správního orgánu pro nepřezkoumatelnost tedy přichází v úvahu pouze v případě, že spis není předložen vůbec ani po urgencích, resp. po uložení pořádkové pokuty, což jak bylo popsáno, není tento případ.

[20] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že stěžovatel v kasační stížnosti ani v řízeních tomuto předcházejících nenamítal, že skutkové závěry žalovaného ohledně stanovené daně jsou nesprávné, poukazoval pouze na domnělá procesní pochybení daňových orgánů. Zároveň soud zdůrazňuje, že stěžovatel v kasační stížnosti z velké části pouze opakuje námítky uplatněné již v řízení před krajským soudem. Účelem řízení o kasační stížnosti však není obsírně vyvracet opakující se a prolínající argumentaci, kterou se již dostatečně zabýval krajský soud v napadeném rozsudku. Proto bude Nejvyšší správní soud v případě opakujících se námitek, které nijak konkrétně nepolemizují se závěry krajského soudu, odkazovat na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se věcně ztotožnil.

[21] Pro projednávanou věc je zásadní posoudit, jestli bylo vůbec možné zahájit daňovou kontrolu, aniž byla vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ostatně uvedené představuje stěžejní námitku ve stěžovatelově kasační stížnosti.

[22] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že *(p)okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[23] Jak krajský soud, tak stěžovatel argumentovali usnesením rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55, dospěli ale k odlišným závěrům. V rámci tohoto usnesení rozšířený senát mj. dovodil, že *„[d]ozví-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 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení“.* Z uvedeného vyplývá, že pokud bude mít správce daně informace zakládající důvodný předpoklad (nikoliv jistotu), že bude daňovému subjektu DPH doměřena, je tuto výzvu povinen vydat. Jak v citovaném usnesení Nejvyšší správní soud konstatoval, důvodem je, že *„daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze*

v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu).“

[24] Se stěžovatelem lze souhlasit, že správce daně nemusí mít jistotu, že k doměření daně dojde, musí ale disponovat informacemi v dostatečné kvalitě i kvantitě, aby na jejich základě bylo možné založit důvodný předpoklad pro doměření daně a pro vydání odůvodněné výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Pro posouzení, zda v daném případě byl správce daně povinen vyzvat stěžovatele k podání dodatečného daňového tvrzení, je tak nutné zhodnotit, zda konkrétní informace, kterými správce daně disponoval před zahájením daňové kontroly, mohly založit důvodný předpoklad budoucího doměření daně.

[25] Předně Nejvyšší správní soud předesílá, že v odvolání stěžovatel nezákonně zahájil daňovou kontrolu nenamítal, a tato otázka nebyla proto předmětem posuzování žalovaným v napadeném rozhodnutí. V žalobě (jejím doplnění) stěžovatel pouze obecně konstatoval, že je ze spisu seznatelné, že správce daně v době zahájení předmětných daňových kontrol prokazatelně disponoval informacemi, resp. indiciemi o tom, že byla daň tvrzená žalobcem v jeho daňových přiznáních nesprávná, což mělo vyplynout z kontrolních hlášení, která za předmětná zdaňovací období podával stěžovatel a byly v nich nesrovnalosti. Nijak konkrétněji tuto svoji úvahu nerozvinul, ani neuvedl, v čem měly tyto nesrovnalosti a z nich plynoucí pochybnosti správce daně spočívat.

[26] Krajský soud se touto námitkou podrobně zabýval v bodech 36 – 39 napadeného rozsudku, přičemž dospěl k závěru, že nebyly naplněny podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud ověřil z vyhledávací části spisu, jakými informacemi disponoval správce daně před zahájením daňové kontroly, přičemž zjistil, že se týkaly pouze března 2016 (tj. mimo řešená zdaňovací období), kdy byly v systému kontrolního hlášení DPH zjištěny nesrovnalosti ohledně stěžovatele a společnosti DASKO. U této společnosti pak bylo ověřeno, že sporný daňový doklad nevystavila. Žádnými dalšími informacemi správce daně před zahájením daňové kontroly ve vztahu ke stěžovateli a ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím nedisponoval a stěžovatel ani žádné jiné informace soudu nesdělil. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že daňová kontrola pro předmětná zdaňovací období byla zahájena toliko „pro jistotu“, k prověření toho, jestli se zjištěná nesrovnalost nevyskytuje také v těchto zdaňovacích obdobích. Z uvedeného je zřejmé, že výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu nebyla v tomto případě namístě, neboť správce daně nedisponoval ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím žádnými informacemi, na základě kterých by bylo možné důvodně předpokládat doměření daně. Za těchto okolností lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.

[27] Argumentace stěžovatele, že z jeho postupu spočívajícího v předkládání nerozříděných dokladů v krabicích, nelze dovozovat vytváření fiktivní evidence, je pro posuzovanou věc irelevantní. Rozšířený senát v citovaném usnesení sice dovodil výjimku, u které nebude nutné vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení v případech, kdy by „*samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně (...)*“.

pokračování

O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně, uvedené se však uplatní pouze v případech, kdy jsou dány podmínky pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu. Jak již ale bylo výše objasněno, v nyní projednávané věci tyto podmínky splněny nebyly, a proto nelze na stěžovatelův případ aplikovat ani závěry jím v žalobě i kasační stížnosti citované judikatury Nejvyššího správního soudu. Ostatně, o tomto již pojednal rovněž krajský soud (viz bod 39 napadeného rozsudku) a jeho odůvodnění Nejvyšší správní soud plně přejímá.

[28] V posledních dvou odstavcích kasační stížnosti (body 19 a 20) stěžovatel toliko stručně a obecně, bez jakékoli polemiky s odůvodněním napadeného rozsudku, vyslovil nesouhlas se závěry krajského soudu ohledně dokazování správce daně a „vytváření“ daňové evidence, z čehož bez dalšího dovedl povinnost stanovení daně podle pomůcek, neboť daňové orgány nemohou dokazovat pomocí vlastních evidencí.

[29] Nejvyšší správní soud k této námitce připomíná, jak uvedl např. již v rozsudku ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011-90 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011-108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky. Obdobně v rozsudku ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 As 92/2015-29, Nejvyšší správní soud připomenul, že *„je na stěžovateli, aby upřesnil každý důvod, o který opírá svou kasační stížnost, a to po stránce právní i skutkové. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu“* (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 140 a judikatura tam citovaná). Dále soud doplňuje, že žalobní či kasační bod je způsobilý projednání pouze v té míře obecnosti, ve které byl formulován (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud (i s poukazem na rozsudek ze dne 18. 2. 2017, č. j. 3 As 193/2014-37) uvádí, že formulaci uvedené námitky považuje za natolik obecnou, že je na samé hranici věcné projednatelnosti, neboť stěžovatel v podrobnostech neuvádí žádné argumenty, jimiž by se závěry krajského soudu relevantně polemizoval. Jelikož jsou tedy posledně uvedené námitky uvedeny pouze v obecné rovině, může na ně zdejší soud reagovat pouze srovnatelnou mírou konkrétnosti.

[30] Ke skutečnosti, že měl správce daně vytvořit za stěžovatele daňovou evidenci podle § 100 zákona o DPH nelze než konstatovat, že se jedná o námitku účelovou, kterou chce stěžovatel zpochybnit jím samým předložené doklady, aby dosáhl stanovení daně podle

pomůcek, tedy, jak se domnívá, pro něj „lepšího“ výsledku. Nejvyšší správní soud však jeho úvahu nesdílí a má za to, že správce daně postupoval nanejvýš vstřícně, v souladu se základními zásadami daňové správy, když za stěžovatele, jenž předkládal postupně (v průběhu cca 2 let) velké množství nijak neroztříděných dokladů, tyto systematicky uspořádal a pro přehlednost je zavedl do tabulky v programu MS Excel, se kterou stěžovatele rovněž seznámil. Bez uspořádání těchto dokladů by správce daně nedostal svým povinností přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Určitě by bylo jednodušší pro obě strany, kdyby byla předložena daňová evidence podle § 100 zákona o DPH a nikoliv rozházené a neuspořádané daňové doklady, nicméně správce daně postupoval nejlépe, jak bylo v dané situaci možné, aby stěžovatele nezkrátil na jeho právech. V projednávaném případě byla předmětem daňové kontroly přijatá plnění za předmětná zdaňovací období. Jak vyplývá z § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, daňový subjekt prokazuje svůj nárok na odpočet DPH při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátc, předložením daňového dokladu. Jestli tedy stěžovatel správci daně předložil daňové doklady neroztříděné, neúplné, naházené v krabicích se sutí, nelze správci daně vyčítat, že je chronologicky seřadil a zadal do tabulky, aby v nich měl přehled. Pokud tedy stěžovatel spatřoval důvod pro přechod na stanovení daně podle pomůcek v tom, že správce daně vycházel z uvedené „evidence“, tj. z přehledu dokladů jím předložených, nelze tuto námitku považovat za důvodnou. Samotná skutečnost, že se stěžovateli nepodařilo prokázat celý nárok na odpočet DPH, sama o sobě neznamená, že daň nebylo možné stanovit dokazováním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2013, č. j. 5 Afs 55/2012-43, nebo ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29). Ve zbytku lze odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku (body 21 - 35), v němž se krajský soud náležitě vypořádal s otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (§ 92 odst. 3 daňového řádu), a stejně tak s podmínkami přechodu na pomůcky (§ 98 daňového řádu), přičemž dovodil, že stěžovatel své primární důkazní břemeno neunesl a podmínky pro přechod na pomůcky nebyly v této věci splněny. Se závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje a nepovažuje se zřetelem na obecnost uplatněných námitek za potřebné je vypořádat podrobněji.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[31] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 13. prosince 2023

senátu

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně