ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v první věci žalobce: **Jan Axmann**, se sídlem Potoční 1021/35, Odry, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 1. 2023, č. j. 25 Af 13/2021-70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného č. j. 1468/21/5200-10423-709175, ze dne 17. 1. 2021. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 102102/20/3215-50523-801145, ze dne 17. 1. 2020, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2015. Důvodem doměření dně bylo neprokázání uplatněných výdajů.

[2] Správce daně dne 18. 1. 2016 zahájil u stěžovatele kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2013 a roku 2014 a dále kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014. Bylo zjištěno, že stěžovatel

spolupracoval od roku 2013 do června roku 2014 se společností RAKSTAR, s. r. o. (dále jen „RAKSTAR“); od června roku 2014, po ukončení spolupráce se společností RAKSTAR, pak spolupracoval se společností LogTrav s. r. o. (dále jen „LogTrav“). V roce 2016 a 2017 již stěžovatel vykonával činnost bez dodávek společnosti LogTrav. Na základě provedené daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel neprokázal naplnění obchodních případů s dotčenými společnostmi a výdaje za nákup výrobků a služeb od uvedených společností vyloučil z daňově účinných výdajů.

[3] Na základě poznatků získaných z provedené daňové kontroly (především z ústního jednání ze dne 30. 3. 2016) považoval správce daně za vhodné ověřit, zda stěžovatel rovněž ve zdaňovacím období 2015 uplatňoval také výdaje od dodavatelské společnosti LogTrav. Z důvodu ověření pouze této skutečnosti správce daně opakovaně kontaktoval stěžovatele za účelem sjednání termínu místního šetření, a to již (neformálně) od listopadu 2018, k realizaci místního šetření však, a to ani po opakovaných pokusech ze strany správce daně sjednat termín pro jeho provedení, nedošlo. Správce daně vyhodnotil informace získané z ústního jednání ze dne 30. 3. 2016 jako zakládající důvodný předpoklad doměření daně rovněž ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015, proto dne 28. 2. 2019 vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015. Stěžovatel k výzvě zaslal správci daně dne 2. 4. 2019 sdělení, v němž vyjádřil nesouhlas s důvody pro podání dodatečného daňového tvrzení. Toto sdělení správce daně vyhodnotil jako podání dodatečného daňového přiznání ve výši 0. Následně zahájil výzvou ze dne 15. 5. 2019 postup k odstranění pochybností, přičemž nedošlo k odstranění pochybností správce daně. O této skutečnosti byl stěžovatel vyrozuměn sdělením ze dne 14. 11. 2019, v němž správce daně zhodnotil dosavadní výsledek postupu k odstranění pochybností. Na toto sdělení stěžovatel nereagoval, správce daně proto stanovil daň postupem dle § 98 daňového řádu (dle pomůcek). Se svými závěry seznámil stěžovatele sdělením ze dne 19. 12. 2019. Jelikož stěžovatel ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s výsledkem postupu k odstranění pochybností, nevyužil svého zákonného práva podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků, lhůta pro vyjádření marně uplynula dne 6. 1. 2020. Správce daně důvody pro pokračování v dokazování neshledal, a proto dne 17. 1. 2020 vydal dodatečný platební výměr. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, které žalovaný zamítl.

[4] V **žalobě** stěžovatel především tvrdil porušení procesních předpisů správcem daně, které ve svém důsledku mělo za následek prekluzi práva daň doměřit. Namítl, že místní šetření, které chtěl konat správce daně, bylo nezákonné, neboť jím chtěl nahrazovat daňovou kontrolu, dále namítl, že správce daně nezákonně posoudil jeho podání ze dne 2. 4. 2019 jako dodatečné daňové přiznání a zneužil právo při vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení. V důsledku těchto skutečností došlo dle žalobce k prekluzi práva doměřit daň ke dni 1. 4. 2019. Výzva správce daně k podání dodatečného daňového přiznání nemohla mít vliv na běh prekluzivní lhůty, neboť na jejím základě nebyla daň doměřena. Tvrdil, že správce daně následně nezákonně využil postupu k odstranění pochybností a doměření daně na základě pomůcek. Závěrem pak namítl, že použité pomůcky nereflektují rozdíly v jednotlivých zdaňovacích obdobích žalobce.

[5] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Poukázal na to, že v podstatné části stěžovatel v žalobě opakuje své odvolací námitky, aniž reflektuje jejich vypořádání žalovaným v napadeném rozhodnutí. S ohledem na charakter soudního přezkumu, jakož i s ohledem na procesní ekonomii soud proto plně odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožnil.

[6] Krajský soud konstatoval, že je především povinností správce daně - ve světle zásady přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) – volit takový postup, který neohrozí efektivní výběr daně, ale zároveň bude co možná nejvíce šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů. Tuto povinnost konkretizoval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55, ze dne 16. 11. 2016, kdy uvedl, že dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá 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. V projednávané věci proto správně správce daně volil s ohledem na penzum svých vědomostí o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně z příjmů za rok 2015 postupy mírnější, než je daňová kontrola.

[7] Pokud se týče námitky nezákonnosti nařízeného místního šetření, krajský soud uvedl, že vzhledem k tomu, že měl správce daně z daňové kontroly za předcházející zdaňovací období poznatek, že zhruba do poloviny roku 2015 stěžovatel obchodoval s dodavatelem, u něhož byl sporný rozsah plnění i jeho identita, bylo na místě požadovat daňovou evidenci ve vztahu k tomuto jedinému dodavateli v rámci místního šetření. Nešlo o obcházení daňové kontroly, ale o pokus zjistit skutečnosti rozhodné pro kvalifikované rozhodnutí, jak dále postupovat, aby daň mohla být v řádné výši vybrána a daňový subjekt nebyl zbytečně zatěžován. Navíc, stěžovatel nikterak nezdůvodňuje, jaký vliv mělo nařízené, avšak nakonec neuskutečněné místní šetření na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[8] K námitce nezákonnosti posouzení podání stěžovatele ze dne 2. 4. 2019 jako dodatečné daňové přiznání, krajský soud uvedl, že se jednalo o postup souladný s judikaturou Nejvyššího správního soudu; konstatoval, že podmínky pro výzvu k podání dodatečného daňového přiznání zde byly, neboť správce daně měl jasné poznatky o konkrétních obchodních případech dodavatele LogTrav s. r. o. (stěžovatel nebyl schopen prokázat totožnost dodavatele a rozsah dodávek).

[9] K námitce zneužití práva k vydání výzvy krajský soud předeslal, že vydání výzvy je klíčové pro běh prekluzivní lhůty v projednávané věci. Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně. Výzva je tedy ve vztahu k prekluzi specifickou právní skutečností, neboť až z následného postupu správce daně lze uzavřít, zda měla, nebo neměla vliv na běh prekluzivní lhůty; dle krajského soudu je kontinuita zachována, následuje-li po výzvě postup k odstranění pochybností. Pokud se týče základní podmínky pro výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, tou je dle § 145 odst. 2 daňového řádu důvodný předpoklad doměření daně. Tento předpoklad zde byl jednoznačně dán ve zjištěních z daňové kontroly

na předcházející zdaňovací období. Z okolností projednávané věci rovněž dle krajského soudu jednoznačně plyne, že výzva nesledovala pouze cíl prodloužit končící prekluzivní lhůtu, neboť kroky k doměření daně za zdaňovací období roku 2015 správce daně zahájil již pokusem o provedení místního šetření v listopadu 2018. Krajský soud podotkl, že naopak byl to postup stěžovatele, který zavdává příčinu se domnívat, že se účelově snažil protahovat řízení, aby dosáhl prekluze – kdy opakovaně žádal o prodlužování lhůt či změnu termínů úkonů, ačkoli z jeho následného postupu bylo zřejmé, že od počátku věděl, co chce činit, a prodloužená lhůta mu fakticky k ničemu nesloužila.) Krajský soud neshledal výzvu nezákonnou, námitce prekluze proto nepřisvědčil. Prekluzivní lhůta, jež měla skončit 1. 4. 2019, byla prodloužena výzvou k podání dodatečného daňového přiznání (a následně pak i doručením prvostupňového i napadeného rozhodnutí ve věci doměření daně dle § 148 odst. 2 písm. b) a d) daňového řádu).

[10] Pokud se týče námitky nezákonnosti postupu k odstranění pochybností, krajský soud poznamenal, že konkrétní pochybnosti, které jsou dle § 89 daňového řádu předpokladem k postupu k odstranění pochybností, představovaly dostatečně popsané poznatky z daňových kontrol za předcházející zdaňovací období týkající se obchodních případů vykazovaných na společnost LogTrav, s. r. o. Jednalo se o jednotlivé dílčí pochybnosti ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 2 Afs 174/2014-27, ze dne 28. 1. 2015). Ve světle zjištěných skutečností nebylo lze očekávat žádné obsáhlé šetření ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015. Ohledně výpovědi M. A. krajský soud akcentuje, že jeho vyjádření o ukončení komunikace s panem Raczem bylo učiněno v odpovědi na otázku týkající se přerušení obchodní spolupráce se společností LogTrav, s. r. o. Správce daně tak dle krajského soudu zcela logicky spojil okamžik ustání komunikace obou pánů s okamžikem ukončení obchodní spolupráce stěžovatele s uvedenou společností.

[11] K námitce nezákonného využití pomůcek krajský soud konstatoval, že byly splněny podmínky pro stanovení daně dle § 98 daňového řádu; stěžovatel neodstranil pochybnosti správce daně (nereagoval věcně, nýbrž vznesl jen námitky k předcházejícímu postupu správce daně), daň nebylo možno stanovit dokazováním (sám stěžovatel tvrdil, že mu bylo účetnictví odcizeno) a daň bylo možno stanovit spolehlivě (analýzou přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění u stěžovatele v letech 2013-2017; žádná konkrétní specifika roku 2015, která by to znemožňovala, stěžovatel neuvedl).

[12] V **kasační stížnosti** stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil význam výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a následného postupu odstranění pochybností a současně tak nesprávně posoudil otázku prekluze. Dle stěžovatele byla výzva toliko formální za účelem prolomení běhu prekluzivní lhůty, správce daně měl rozhodné informace, na jejichž základě vydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání již v okamžiku ústního jednání konaného dne 30. 3. 2016, které proběhlo v rámci daňové kontroly na DPH a dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013-2014. Správce daně začal činit kroky k ověření správnosti daňových tvrzení až 2 roky a 8 měsíců poté, co mu měly vzniknout pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti řádného daňového tvrzení stěžovatele. Ze skutečnosti, že správce daně chtěl určité okolnosti případu ověřovat (místním šetřením, postupem k odstranění pochybností), je dle stěžovatele zřejmé, že fakticky chtěl provádět dokazování a ověřovat původní daňová tvrzení.

[13] Stěžovatel tvrdí, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání prekluzivní lhůtu neprolomila, neboť na jejím základě nedošlo k doměření daně, neboť důvodem doměření daně byl právě následný postup k odstranění pochybností. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud přehlédl, že správce daně byl v návaznosti na vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání oprávněn doměřit stěžovateli toliko „obratem" daň za použití pomůcek dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle stěžovatele jiný postup § 145 odst. 2 daňového řádu pro účely doměření daně nepřipouští; tuto argumentaci stěžovatel opírá mimo jiné o systematický výklad; daňový řád v § 143 odst. 1 hovoří o možnosti doměřit daň výlučně na základě daňové kontroly nebo postupem dle § 145 odst. 2; v daném ustanovení je dána možnost vyměřit daň podle pomůcek, nikoli na základě postupu k odstranění pochybností. Pokud by chtěl správce daně § 145 odst. 2 daňového řádu aplikovat tak, že by doměřil daň podle pomůcek bez zahájení postupu k odstranění pochybností, pak by výzva k podání dodatečného daňového přiznání skutečně měla odpovídající relevanci. Pakliže správce daně v návaznosti na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání zahájil ještě postup k odstranění pochybností, nelze vidět věcnou a časovou spojitost mezi doměřením daně a vydáním výzvy, neboť k doměření daně došlo na základě postupu k odstranění pochybností. Ten však byl zahájen až po uplynutí prekluzivní lhůty, která skončila dne 1. 4. 2019. Doměření daně bylo proto nezákonné.

[14] Stěžovatel zdůrazňuje, že pochybnosti správci daně zcela jasně nevznikly až samotnou reakcí stěžovatele na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 2. 4. 2019, ale jednalo se o pochybnosti, které správce daně měl již před vydáním výzvy samotné, což ostatně výslovně uvedl i krajský soud v bodě 17. Pochybnosti měl správce daně nikoli až o dodatečném daňovém přiznání, ale již o řádném daňovém přiznání. Podle stěžovatele § 145 odst. 2 daňového řádu nezaložil správci daně oprávnění v reakci na sdělení stěžovatele zahájit dne 15. 5. 2019 postup k odstranění pochybností, které mu vznikly již 30. 6. 2016. Stěžovatel v podání, kterým reagoval na výzvu, nesdělil žádné věcné důvody pro změnu svého postoje, který by odůvodňoval posouzení jeho podání ze dne 2. 4. 2019 jako dodatečného daňového přiznání v materiálním smyslu. Stěžovatel tvrdí, že zde není věcná ani časová souvislost mezi výzvou k odstranění pochybností, vznikem pochybností a reakcí stěžovatele na výzvu podáním ze dne 2. 4. 2019. Dle stěžovatele k doměření daně došlo až po uplynutí zákonem stanovené lhůty, tato skutečnost je přitom přímým důsledkem nikoli jednání stěžovatele, ale postupu správce daně, který procesní aktivitu započal až těsně před uplynutím zákonné prekluzivní lhůty.

[15] Stěžovatel dále namítá nezákonné posouzení otázky nařízení místního šetření. Dle stěžovatele usiloval správce daně prostřednictvím místního šetření fakticky „pokoutně" o zjišťování informací, které má zjišťovat v rámci daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností. Stěžovatel konstatuje, že pokud správce daně plánoval obsáhle a komplexně, jak plyne z informací o plánovaném rozsahu místního šetření, prověřit plnění daňových povinností stěžovatele, vybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti; svým postupem nahrazoval daňovou kontrolu.

[16] Stěžovatel rovněž tvrdí, že nebyl naplněn zákonný důvod pro doměření daně dle pomůcek; stěžovatel poskytl součinnost, na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání reagoval; ve sdělení správci daně ze dne 18. 6. 2019 uvedl, že lhůta pro stanovení daně za

zdaňovací období 2015 skončila 1. 4. 2019, že správce daně posoudil účelově sdělení stěžovatele ze dne 2. 4. 2019 jako dodatečné daňové přiznání, poukázal rovněž na to, že výzva správce daně neprodloužila běh prekluzivní lhůty a že není možno vést řízení k odstranění pochybností. Dále stěžovatel podotýká, že nemohl být nesoučinný v dokazování, neboť žádné dokazování správce daně neprováděl (neprovedl doplnění dokazování svědeckými výpověďmi a závěr o okamžiku ukončení obchodní spolupráce se společností LogTrav s. r. o. učinil na základě vyjádření svědka M. A., ze kterého takový závěr nevyplývá; stěžovatel navrhoval vyslechnout další svědky, což nebylo učiněno). Stěžovatel rovněž podotýká, že požádal správce daně o prodloužení lhůty k podání návrhu na pokračování v dokazování o 15 dnů, řízení o této žádosti správce daně zastavil. Správce daně zkrátil stěžovatele na právech vyjádřit se k závěrům postupu k odstranění pochybností. Stěžovatel tvrdí, že kvalifikovaně odpověděl na výzvu správce daně a uváděl zcela konkrétní důvody, pro které má za to, že není na místě, aby správce daně odstraňoval pochybnosti. Vlastní právní argumentace v opozici vůči právnímu názoru správce daně není odepřením součinnosti. Stěžovatel navíc poukazuje na to, že správce daně setrval na požadavku předložení účetnictví za rok 2015, navzdory tomu, že sám věděl o tom, že takovému požadavku stěžovatel nemůže vyhovět, neboť mu účetnictví bylo odcizeno.

[17] Stěžovatel poukazuje na to, že nebyly správně zvoleny ani pomůcky, tudíž daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Dle stěžovatele zvolení kritéria nákladovosti jednotlivých zdaňovacích období neumožňuje dostatečně spolehlivé zjištění daňové povinnosti. Správce daně nerespektoval specifika jednotlivých zdaňovacích období a rozdílné poměry příjmů a nákladů v jednotlivých obdobích, jednotlivá období srovnával, aniž by měl bližší informace o tom, jaká plnění stěžovatel přijal a uskutečnil v roce 2016, a navíc vůbec nezohlednil pokles příjmů stěžovatele v roce 2016, přitom se ani nezabýval důvodem tohoto poklesu. Dle stěžovatele nelze srovnávat jednotlivá zdaňovací období, která se lišila v množství realizovaných zakázek, realizovaných investic, v rozdílných nákladech na zaměstnance a ve využití subdodavatelů; samotný výběr kritéria byl ze své podstaty nelogický a vadný. Správce daně snížil výši uplatněných výdajů jen na základě své domněnky, že stěžovatel přijal plnění od společnosti LogTrav, se kterou v minulosti spolupracoval, aniž by bylo postaveno najisto, že tato spolupráce byla skutečně i v roce 2015 realizována. Stěžovatele přitom nestíhá povinnost dokazovat, že s uvedenou společností nespolupracoval, tuto spolupráci měl prokázat správce daně.

[18] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek krajského soudu považuje za správný a souladný se zákonem; kasační stížnost pro nedůvodnost navrhuje zamítnout. Poukazuje na to, že se stěžovatel snaží navodit dojem součinnosti v daňovém řízení, což obhajuje zejména popisem procesního stavu z jeho pohledu. Stěžovatel v daňovém řízení přistupoval aktivně zejména k obraně svých procesních práv, aniž by však kdy reálně navrhl důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení či podal návrh na pokračování v dokazování. Stěžovatel v daňovém řízení neunesl břemeno tvrzení ani břemeno důkazní, když se pouze soustředil na zpochybnění procesních postupů správních orgánů ve snaze zabránit doměření daně.

[19] Žalovaný je přesvědčen, že důvodný předpoklad k doměření daně jednoznačně nastal, ten spočíval ve zjištěních z daňové kontroly za předcházející zdaňovací období. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání necílila toliko na prodloužení prekluzivní lhůty,

neboť kroky k doměření daně za zdaňovací období roku 2015 zahájil správce daně již pokusem o provedení místního šetření v listopadu 2018. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání nebyla odůvodněna pouze výpovědí M. A. (syna stěžovatele) ze dne 30. 3. 2016 učiněné v rámci daňové kontroly za předcházející zdaňovací období ohledně přerušení obchodní spolupráce se společností LogTrav, ale správce daně rovněž prováděl analýzu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Podíl přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v letech 2013 a 2014 po vyloučení zpochybněných dodávek je srovnatelný s léty 2016 a 2017, kdy stěžovatel dodávky od dotčených společností již nerealizoval. Naopak v roce 2015 (kdy neprobíhala daňová kontrola, ale byla vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání) je evidentní vysoký podíl přijatých plnění na uskutečněných plněních (viz podrobně body 67 až 74 žalobou napadeného rozhodnutí). Současně není správný názor stěžovatele, že nebyla zachována kontinuita v postupu správce daně. Kontinuita byla zachována, neboť po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání následoval postup k odstranění pochybností k reakci stěžovatele na výzvu. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla vydána v mezích zákonné lhůty (o tom není sporu) a k jejímu splnění byla stanovena lhůta odpovídající požadavkům dle § 32 daňového řádu. Na ni navázal další postup a úkony jak stěžovatele, tak i správce daně v přiměřeném časovém sledu. Výzva v daném případě splňovala zákonné podmínky a nebyla formální z hlediska návaznosti dalšího postupu správce daně. Předpokladem vlivu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání na lhůtu pro stanovení daně je, že tato vedla k doměření daně. Řádným nalézacím procesem následujícím po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 28. 2. 2019 v rámci postupu k odstranění pochybností zahájeného dne 15. 5. 2019 v reakci na podání stěžovatele ze dne 2. 4. 2019 došlo k doměření daně a vydání dodatečného platebního výměru. Výzva měla vliv na běh prekluzivní lhůty, tedy nastaly účinky předpokládané v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu (prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok), neboť výzva k podání dodatečného daňového přiznání vedla k doměření daně.

[20] Pokud stěžovatel namítá, že se krajský soud nezabýval tím, že správce daně měl v návaznosti na vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání obratem doměřit stěžovateli daň za využití pomůcek, jedná se o nedůvodnou výtku; takovou námitku stěžovatel v žalobě nevznesl, proto ji krajský soud ani nebyl povinen vypořádat. Naopak stěžovatel sám v bodě 8.14 žaloby s odkazem na judikaturu uvedl, že pokud daňový subjekt vyjádří kvalifikovaný nesouhlas s obsahem výzvy, není správce daně bez dalšího oprávněn doměřit daň dle pomůcek. Stěžovatel svoji žalobní argumentaci směřoval toliko k tomu, že správce daně vůbec nebyl oprávněn vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.

[21] Žalovaný dále konstatuje, že rozsah zamýšleného provedení místního šetření správcem daně nebyl s ohledem na požadavek předložit dokumentaci pouze ve vztahu k dodavateli LogTrav extenzivní, jak tvrdí stěžovatel. Provedení místního šetření bylo efektivním způsobem, jak vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně uplatnění výdajů ve vztahu pouze k tomuto jednomu dodavateli. Správce daně požadoval po stěžovateli předložit evidenci příjmů a výdajů, přijaté faktury a výdajové pokladní doklady za dotčené zdaňovací období. Nejednalo se tedy o předložení kompletní daňové evidence (např. včetně evidence majetku). Správce daně tak zamýšleným provedením místního šetření nevybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti. Argumentace stěžovatele o „pokoutním“ usilování o sběr informací ze strany správce daně, je vágní a nedůvodná. Stěžovatel se jakkoliv nevymezuje vůči tomu, že správce daně požadoval daňovou evidenci ve vztahu k tomuto

jedinému dodavateli v rámci místního šetření (které se nakonec ani po mnoha marných pokusech správce daně o jeho provedení neuskutečnilo). Pro úplnost žalovaný považuje za podstatné (ostatně i pro nastínění okolností projednávané věci) vymezit se vůči tvrzené aktivní spolupráci ze strany stěžovatele, resp. jeho zástupce. Správce daně provedl úkony, které jsou podrobně popsány v bodě 39 žalobou napadeného rozhodnutí. Správce daně postupoval plně v souladu se zásadou součinnosti, když opakovaným žádostem stěžovatele o změnu termínu místního šetření vždy vyhověl. Stěžovatel, resp. jeho zástupce zcela pravidelně zasílal omluvy z navrhovaného místního šetření, zejména těsně před termínem samotného provedení a přinejmenším ode dne 26. 2. 2019 si byl prokazatelně vědom toho, že nedisponuje účetnictvím za rok 2015. Ve světle výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatel od počátku nehodlal správci daně dokumentaci stran obchodování s dodavatelem LogTrav předložit, když mu byla dle jeho tvrzení odcizena, ale pouze mařil jednání se správcem daně.

[22] Žalovaný uvádí, že co se týče přechodu stanovení daně dle pomůcek, byly naplněny všechny zákonné předpoklady podle § 98 daňového řádu, tj: stěžovatel nesplnil své povinnosti při dokazování (1.), bez součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním (2.), a daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (3.). Stěžovatel neposkytl správci daně potřebnou součinnost, když se k pochybnostem správce daně dostatečně nevyjádřil, neprokázal pravdivost jeho tvrzení v podání ze dne 2. 4. 2019 a nepředložil žádné důkazní prostředky, aby došlo k odstranění pochybností týkajících se výše výdajů souvisejících se zdanitelnými příjmy ze samostatné činnosti, resp. o dodatečně tvrzené dani ve výši nula Kč. Stěžovatel neodstranil pochybnosti správce daně ohledně správnosti údajů o výši výdajů v souvislosti s dodávkami zboží a služeb od dodavatele LogTrav v roce 2015, nepředložil doklady ani jiné listiny (resp. jiné relevantní důkazní prostředky) týkající se obchodní spolupráce s dotčenou společností v roce 2015. V důsledku nespolupráce stěžovatele se správcem daně správce daně nemohl ověřit přesný průběh obchodní spolupráce s LogTrav. Stěžovatel nedokázal popsat okolnosti obchodních případů, které měl mít na starosti jeho syn M. A. Daňově významné skutečnosti nebylo možné ověřit ani u společnosti LogTrav, která je dlouhodobě nekontaktní, nepodávala daňová přiznání a ke dni 30. 6. 2015 jí byla zrušena registrace plátce DPH a rovněž nezveřejňovala účetní závěrky dle zákona o účetnictví. Také svědecké výpovědi jednatele LogTrav Davida Rácze a zaměstnance této společnosti a také jejího jednatele od 27. 2. 2014 Jana Trávníčka a protokoly o výslechu zaměstnanců odběratele stěžovatele Semperflex Optimit s. r. o. nepotvrdily obchodní spolupráci LogTrav se stěžovatelem. Nebylo možné ověřit přesný průběh obchodní spolupráce stěžovatele a společnosti LogTrav, její rozsah. Ostatně stěžovatel sám tvrdí, že mu bylo odcizeno účetnictví. Nesplnění zákonných povinností stěžovatele dosáhlo takové intenzity, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalovaný dodává, že kvalifikovaný odhad daňové povinnosti stěžovatele vycházel z údajů z jeho daňových tvrzení a z vlastních poznatků správce daně získaných při správě daní. Při stanovení příjmů stěžovatele vycházel správce daně ve své úvaze z celkových příjmů stěžovatele ze samostatné činnosti (jiné příjmy správce daně nezjistil), dle podaného řádného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015. Při stanovení výdajů stěžovatele vycházel správce daně z analýzy přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění na DPH. Správce daně rovněž zohlednil přerušení obchodní spolupráce s LogTrav. V souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu byla zkoumána možnost uplatnění výhod ve prospěch stěžovatele; kromě roční slevy na dani (na poplatníka) dle § 35ba odst. 1 zákona o daních z příjmů ve výši 24 840,- Kč, která daňovému subjektu ze zákona náleží, nebyly

zjištěny žádné další výhody pro stěžovatele. Výsledná částka doměřené daně dle pomůcek ve výši 1 635 125,- Kč byla stanovena dle žalovaného dostatečně spolehlivě. Oprávnění stěžovatele zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně (viz rozsudky NSS č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 36, ze dne 2. 4. 2014 a sp. zn. 1 Afs 8/2019, ze dne 16. 5. 2018).

[23] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Nejvyšší správní soud předně předesílá, že námitky stěžovatele směřující k místnímu šetření s ohledem na to, že to se nakonec vůbec neuskutečnilo a úkony, které správce daně v této souvislosti činil, neměly žádný vliv na běh prekluzivní lhůty k vyměření daně, považuje za mimoběžné, posouzení této otázky nemá na meritum věci žádný vliv, proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné se k nim blíže vyjadřovat.

[25] Nejvyšší správní soud neshledal žádné pochybení žalovaného, potažmo krajského soudu, v posouzení významu výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55, ze dne 16. 11. 2016, konstatoval: *„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 určitá 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.“* Zcela v intencích závěrů v citovaném usnesení vyslovených žalovaný, shodně s krajským soudem, postupoval.

[26] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zdůraznil, že volba mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání, anebo k bezprostřednímu zahájení daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností, není věcí zcela nelimitované úvahy správce daně, ale je svázána jednou ze základních zásad správy daní, konkrétně se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti zásahu do právní sféry daňového subjektu. V souladu s touto základní zásadou správy daní jsou nastavena i konkrétní pravidla daňového řádu pro případy, kdy vyjde najevo, že skutečná daňová povinnost daňového subjektu má být jiná, než jak byla naposledy stanovena. Daňový řád vychází z toho, že ve lhůtě pro stanovení daně může být výše daňové povinnosti měněna (zvýšena i snížena) podle toho, co skutečně vyjde najevo; cílem je *správné zjištění a stanovení daní* (§ 1 odst. 2 daňového řádu, viz k tomu např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012- 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, č. 3015/2014 Sb. NSS).

[27] Nesprávnou výši daně má zásadně napravit samotný daňový subjekt: Podle § 141 odst. 1 daňového řádu, *„(z)jistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této*

dani.“ Možnost nápravy vlastním právním jednáním (dodatečným daňovým tvrzením) má být daňovému subjektu poskytnuta i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně, a to jakýmkoli způsobem s výjimkou daňové kontroly. Podle § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu, *„(z)jistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*“ Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, *„(p)okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.*“ Pouze pokud již byla zahájena daňová kontrola, nelze k nápravě nesprávně stanovené daně využít dodatečného daňového tvrzení, neboť podle § 141 odst. 6 věty první daňového řádu dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly (např. rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43).

[28] Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení rozšířeného senátu zdůraznil, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně: *„Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, 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 nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jejž 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). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že (p)okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. A contrario tedy platí, že nejedná-li se o v citovaném ustanovení vyjmenované případy, povinnost platit penále, jak je v ostatních odstavcích § 251 daňového řádu stanoveno, vzniká.*“

[29] Nejvyšší správní soud rovněž konstatoval: *„Pokud jsou skutečnosti či důkazy získané správcem daně mimo daňovou kontrolu takového druhu, že naznačují izolované pochybení v tvrzení daně daňovým subjektem, které se omezuje jen na tyto skutečnosti resp. důkazy, je na místě stanovení daně podle pomůcek; jimi mohou být samozřejmě i dotyčné skutečnosti či důkazy. Pokud však informace dostupné správci daně naznačují nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, je vhodné provést u něho daňovou kontrolu. V tomto ohledu správci daně přísluší široké uvážení, limitované nicméně základní zásadou správy daní již vícekrát zde zmíněnou, a sice stanovit daň správně.*“

[30] Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že správce daně měl dostatek relevantních poznatků svědčících tomu, že stěžovateli bude daň doměřena. Tyto poznatky zcela konkrétně a srozumitelně stěžovateli ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 28. 2. 2019 sdělil. Není přitom podstatné, zda prvotní poznatky mohly být správci daně zřejmé již v roce 2016 na základě protokolu sepsaného v rámci daňovém kontroly za

předchozí zdaňovací období. Podstatné je, že tyto poznatky měly přímou věcnou i časovou souvislost s následným doměřením daně.

[31] Reagoval-li stěžovatel na výzvu správce daně nikoli na formulářovém daňovém přiznání, ale podáním, v němž pouze sděluje, že dodatečné daňové přiznání nebude podávat, protože k tomu není žádný věcný důvod, nepochybil správce daně, pokud materiálně toto podání kvalifikoval jakožto dodatečné daňové přiznání, v němž stěžovatel vykázal oproti řádnému daňovému přiznání „nulový rozdíl" (tedy podal dodatečné daňové přiznání ve výši 0.) Takový postup není v rozporu ani se zákonem, akceptuje jej rovněž judikatura (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 160/2004-81, či rozsudky ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013-29 a ze dne 26. 1. 2017, č. j. 10 Afs 142/2016-40).

[32] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel setrval na výši své daňové povinnosti dle řádného daňového přiznání za období 2015, naproti tomu správce daně důvodně pojal pochybnosti, a to nejen na základě zmiňovaného protokolu z roku 2016, ale rovněž na základě srovnání uskutečněných a přijatých plnění v letech 2016 a 2017 ve srovnání s rokem 2015, o správnosti „nulového" dodatečného daňového přiznání. Tyto pochybnosti stěžovateli náležitě sdělil. Zahájení postupu k odstranění pochybností bylo zcela logickým následným krokem. Správce daně zvolil postup jednak souladný se zákonem mající přitom oporu rovněž ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu NSS, jednak i příznivější pro stěžovatele, neboť eliminuje vznik penále dle § 251 daňového řádu, což by v případě zahájení daňové kontroly bez učiněné výzvy nebylo možné (srov. § 87 odst. 4 daňového řádu, v platném znění).

[33] Správce daně ve výzvě k odstranění pochybností mimo jiné předložil analýzu přijatých plnění v roce 2015, vycházel z údajů let 2013-2017, přičemž využil přehled údajů z daňových přiznání stěžovatele k DPH. Stěžovatel však nepředložil žádné důkazy, jimiž by pochybnosti správce daně ohledně správnosti údajů o výši výdajů v souvislosti s dodávkami zboží a služeb od dodavatele LogTrav v roce 2015 odstranil. Stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno tvrzení ani břemeno důkazní, když se pouze soustředil na zpochybnění procesních postupů správce daně. Pokud stěžovatel opakovaně poukazuje na obsah výpovědi M. A. z 30. 3. 2016 ohledně přerušení obchodní spolupráce se společností LogTrav, vypověděl-li uvedený svědek, že s ní *„přestal komunikovat v loňském roce cca v sedmém či osmém měsíci"*, správce daně zcela důvodně vycházel z předpokladu, že do tohoto data spolupráce trvala. Nejvyšší správní soud na těchto úvahách nevidí nic nelogického. Stěžovatel ignoruje kontext, v němž byla odpověď zaznamenána. Nelze pominout, že stěžovatel neprojevil ani zájem na pokračování v dokazování po ukončení postupu k odstranění pochybností, resp. v zákonem stanovené lhůtě toto správci daně k jeho výzvě nesdělil (§ 90 odst. 2 a 3 daňového řádu). Ze správního spisu nelze dovodit, že by stěžovateli bylo bráněno uplatňovat v řízení svá práva, naopak, správce daně několikráte vyhověl žádostem stěžovatele o prodloužení lhůt k vyjádření, byť jeho obsahově zcela shodné žádosti o „prodloužení součinnosti" stály opakovaně toliko na tom že *„jeho právní zástupce zastupuje i jiné klienty a není v provozních možnostech ve lhůtě reagovat"*.

[34] Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu byly dány důvodné a zákonné předpoklady, správce daně tak nečinil ani svévolně ani

formálně pouze s cílem prodloužení lhůty pro vyměření daně [§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu].

[35] Nejvyšší správní soud ani nepřisvědčil námitce stěžovatele, že daň nebyla doměřena na základě výzvy, ale na základě následného postupu k odstranění pochybností, pročež nemohly nastat ani účinky zamýšlené v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Je pravdou, že daň nebyla doměřena přímo na základě samotné výzvy, ale až na základě na ni navazujícího postupu správce daně. To ovšem neznamená, že vydaná výzva pozbyla svého účinku. Samotná výzva zcela jistě k doměření daně logicky vést ani nemůže. Reakcí na výzvu bylo „nulové" dodatečné daňové přiznání. Bylo by paradoxem, pokud by daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání podaném na výzvu správce daně v něm žádný příjem neuvedl (tak jak to učinil stěžovatel), čímž by v podstatě eliminoval účinky vydané výzvy. Podstatné je, že výzva směřovala k přiznání příjmu, který podle správce daně měl být přiznán ke zdanění, a také následným rozhodnutím byla daň doměřena. Mezi výzvou a doměřenou daní tedy je vztah příčinné souvislosti (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č.j. 2 Afs 22/2016-43). V rozsudku ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43). Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly*." Dále lze rovněž odkázat na rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020-32, v jehož bodě 16 se uvádí: „*Pro úplnost je možné doplnit, že po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně* [dle § 145 odst. 2 daňového řádu] *lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43).* Na uvedených závěrech nic nemění, že v případě stěžovatele daň byla doměřena na základě postupu k odstranění pochybností, neboť k dalšímu dokazování a zahájení daňové kontroly, jak bylo poznamenáno výše, nedošlo, neboť stěžovatel předpoklady pro takový postup nesplnil. Nadto, s ohledem na rozsah prověřovaných pochybností (plnění jednoho konkrétního dodavatele) byl zvolený postup zcela adekvátní.

[36] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel nerozlišuje mezi důvodným předpokladem k doměření daně, který měl za následek postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu a pochybnostmi správce daně, které mu vyvstaly poté, co stěžovatel vyjádřil dne 2. 4. 2019 kvalifikovaný nesouhlas s obsahem výzvy a ke kterému vedl postup k odstranění pochybností (srov. bod 2.13 kasační stížnosti). Stěžovatel zcela pomíjí relevantní judikaturu, ze které žalovaný, potažmo krajský soud vycházel a setrvává na svých neodůvodněných závěrech.

[37] Nejvyšší správní soud konečně neshledal důvodné ani námitky týkající se nenaplnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, resp. (ne)spolehlivost správcem daně užitých pomůcek. Stěžovatel se na jedné straně dožaduje stanovení daně dle pomůcek přímo v návaznosti na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání „obratem“, na druhé straně tvrdí, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Stěžovatel i v této kasační námitce pouze setrvává na svém nesprávném názoru, aniž by se relevantně vymezil proti oponentnímu názoru žalovaného, resp. krajského soudu (viz bod 18 rozsudku). Jeho námitky jsou v tomto směru poněkud matoucí.

[38] Nejvyšší správní soud poznamenává, že především nejsou správné úvahy stěžovatele, že správce daně měl vyměřit daň pomůckami „obratem“, nikoli postupem k odstranění pochybností. Především je třeba vycházet z pravidla, že stanovení daně pomocí pomůcek, popř. sjednání daně (§ 98 daňového řádu), je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy není možno stanovit spolehlivě daň standardním způsobem, tj. dokazováním (§ 92 daňového řádu); to vyplývá již ze samotné systematiky relevantních ustanovení v zákoně. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, mimo jiné konstatoval: „*Pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.*“

[39] Tvrdí-li stěžovatel, že daň dle pomůcek lze stanovit pouze v případě nepodání daňového přiznání (a to „obratem“), přičemž tak mělo být postupováno i v jeho případě, nelze mu přisvědčit. Daňový řád např. v případě daňové kontroly v § 87 odst. 5, ve znění účinném do 31. 12. 2020, připouštěl možnost „bez dalšího“ stanovit daň dle pomůcek, neumožní-li daňový subjekt provedení daňové kontroly. To nebyl případ stěžovatele. V žádném případě to však neznamenalo, že by postup dle § 98 daňového byl vyloučen v jiných případech. Nelze ani přehlédnout, že stěžovatel podal daňové přiznání, založil jím však pochybnosti správce daně, jež vyústily v zahájení postupu k odstranění pochybností, v němž byla zcela standardním způsobem zjišťována a stanovována daň, přičemž stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které jej ohledně uplatnění deklarovaných výdajů tížilo.

[40] Postup správce daně byl zcela v souladu s § 90 odst. 4 daňového řádu: „*Neposkytne-li daňový subjekt potřebnou součinnost k odstranění pochybností, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.*“. Poukazuje-li stěžovatel na dostatek své součinnosti (zde naopak tvrdí, že nebyl důvod ke stanovení daně dle pomůcek) je třeba mu přisvědčit toliko v tom, že na výzvy správce daně reagoval. Nicméně, je třeba posuzovat obsah těchto reakcí. Stěžovatel vesměs setrvával na hodnocení procesních postupů správce daně, vznášel námitky procesního charakteru (výtky stran místního šetření, nezákonnosti výzvy apod.), aniž by však kdy reálně navrhl důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení či podal návrh na pokračování v dokazování; jinými slovy, co se týče „věcného“ unesení svého důkazního břemene, zůstal

v podstatě nečinný. Při stanovení příjmů vycházel správce daně z podaného daňového přiznání; při stanovení výdajů vycházel z analýzy přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění na DPH a zohlednil přerušení spolupráce se společností LogTrav s. r. o. Nejvyšší správní soud neshledal ani ve výběru pomůcek, tedy vstupních datech ani v jejich použití žádný exces. Ve správním spise jsou založeny podrobné analýzy, z nichž je zcela zřejmé, jak správce daně k částce výdajů, které stěžovateli ze základu daně vyloučil - na základě provedených analýz podrobně popsaných dle jednotlivých roků - dospěl. Oprávnění stěžovatele zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je přitom nutno posuzovat značně restriktivně. Jak Nejvyšší správní soud podotkl v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č.j. 8 Afs 128/2005-126, „*správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat*.“ Krajský soud tedy posuzuje především to, zda pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu k dané skutečnosti a byly také správně hodnoceny (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006-123, či rozsudky NSS č. j. 1 Afs 20/2014-40, ze dne 2. 4. 2014 a sp. zn. 1 Afs 8/2019, ze dne 16. 5. 2018). Uvedenému správce daně dostál; současně v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédl rovněž k výhodám, které pro stěžovatele ze zákona vyplývaly.

[41] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou. Krajský soud se dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádal z žalobními námitkami stěžovatele, při jejich posouzení vycházel ze skutkového stavu, který má dostatečnou oporu ve správním spise; nepochybil ani v právním posouzení, přičemž vycházel z ustálené judikatury, z jejíhož rámce nevykročil. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[42] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 26. dubna 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu