

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **EICB Real Estate Srubec s.r.o.**, IČ: 280 84 535, se sídlem Mánesova 345/13, České Budějovice, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2017, č. j. 43524/17/5300-22443-607102, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 5. 2018, č. j. 50 Af 40/2017 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Dne 23. 6. 2015 Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých Budějovicích, zahájil u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí 2012. Žalobce se zabývá developerskou činností, kdy nakupuje pozemky, zřizuje inženýrské sítě a základní technickou vybavenost. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích prodával pozemky pro zástavbu rodinnými domy. V daňových přiznáních uplatnil nárok na daňový odpočet v plné výši, přičemž nebylo rozlišeno, jaký rozsah přijatých zdanitelných plnění připadá na plnění od daně osvobozená.

[2] Podle zprávy o daňové kontrole č. j. 1326747/16/2201-61561-307375, projednané s žalobcem dne 3. 6. 2016, v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo zjištěno, že žalobce uskutečňoval nejen zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), ale též

osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně podle § 56 zákona o DPH. Přijatá zdanitelná plnění se přitom týkala nejenom pozemků, které plátce prodával jako zdanitelné, ale též pozemků, které jsou chápány jako nezastavěné, jejichž převod je od daně osvobozený. Proto došlo k neoprávněnému uplatnění nároku na daňový odpočet a správce daně nárok na odpočet upravil podle § 76 zákona o DPH. Po projednání zprávy o daňové kontrole byly vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, a to ze dne 7. 6. 2016, č. j. 1430435/16/2201-51522-307389, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 ve výši 11.699 Kč a stanoveno penále ve výši 2.339 Kč, ze dne 7. 6. 2016, č. j. 1430346/16/2201-51522-307389, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 ve výši 2.496 Kč a stanovena povinnost zaplatit penále ve výši 499 Kč, a ze dne 10. 6. 2016, č. j. 1430420/16/2201-51522-307389, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012 ve výši 130.715 Kč a stanoveno penále ve výši 26.143 Kč. Žalovaný následně k odvolání žalobce rozhodnutí správce daně potvrdil rozhodnutím uvedeným v záhlaví.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. V žalobě namítal, že správce daně postupoval v rozporu s požadavky § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o přednosti výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení před daňovou kontrolou. Žalobce zde poukazoval na položené dotazy směřující k řešení otázky krátícího koeficientu podle § 76 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty.

[4] Žalobce dále namítal, že rozlišoval mezi nároky na odpočet daně v plné výši a nároky krácenými, přičemž nebylo vzato v úvahu, že odpočet daně může být uplatněn kdykoli v tříleté lhůtě. Přijatá plnění nesouvisela s vedlejšími pozemky určenými k prodeji v režimu osvobození od daně. Účel přijatých plnění byl správci daně znám a výzvu postavil na spekulativních a nepodložených skutečnostech. Požadavky nezbytné pro uznání nároku na odpočet žalobce dodržel. Další žalobní námitky směřovaly k rozložení a přenosu důkazního břemene. Žalobce namítal, že jím předložené důkazní prostředky byly fakticky *a priori* hodnoceny v jeho neprospěch.

[5] Krajský soud žalobu shora označeným rozsudkem zamítl. Shledal nedůvodnou námitku vztahující se k aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu. Pochybnosti správce daně vyplynuly právě při daňové kontrole a v zájmu odstranění těchto pochybností byla vydána výzva a vedle toho správce daně opatřoval důkazní prostředky právě v rámci daňové kontroly. Nešlo tudíž o jakékoli informace opatřené mimo daňovou kontrolu. Položenými otázkami, jak jsou citovány na straně 5 žaloby, byla zjišťována správnost tvrzení žalobce o rozsahu nároku na daňový odpočet, protože ten byl uplatněn v plné výši odpovídající přijatým zdanitelným plněním.

[6] Krajský soud dále konstatoval, že na základě opatřených a zhodnocených důkazních prostředků bylo učiněno skutkové zjištění, ze kterého plyne, že přijatá plnění byla využita za podmínek podle § 72 odst. 1 a 5 zákona o dani z přidané hodnoty, ale též pro plnění osvobozená bez nároku na daňový odpočet. I v žalobě se připouští, že předmětem žalobcovy činnosti je primárně výstavba inženýrských sítí pro budoucí výstavbu rodinných domů a podpůrně žalobce pozemky pro výstavbu rodinných domů prodává. Již z toho důvodu bylo nezbytné zjišťovat, zda se přijatá zdanitelná plnění nevztahovala též k

pozemkům určeným pro výstavbu rodinných domů. Žalobcem vyjmenované doklady nepostačovaly k prokázání jeho tvrzení o tom, že přijatá plnění se k prodávaným pozemkům nevztahovala. Ostatně byl to žalobce sám, kdo připustil, že tato plnění byla okrajově na tyto pozemky využita. To také prokázaly důkazní prostředky opatřené správcem daně především u žalobcových dodavatelů. Při dokazování bylo v souzené věci postupováno souladně s § 92 daňového řádu a postup správce daně je souladný s východisky vyplývajícími z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[7] Tvrzení žalobce, že uplatnil nárok na odpočet v plné i krácené výši, potom neodpovídá daňovým tvrzením uplatněným žalobcem, který ve všech třech kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na daňový odpočet v plné výši. Jestliže správce daně shledal, že podmínky pro daňový odpočet v plné výši nebyly splněny, pak nemohl postupovat jinak, než daň doměřit bez ohledu na to, v jaké lhůtě lze nárok na daňový odpočet uplatnit.

[8] Ve výzvě k prokázání skutečností vydané správcem daně v rámci daňové kontroly jsou identifikovány pochybnosti, které vznikly při kontrole žalobcem předložených účetních dokladů. Vyjádřené pochybnosti proto nikterak nestojí na spekulativních a nepodložených skutečnostech, ale opírají se právě o zjištění z daňové a účetní evidence žalobce. Právě v zájmu zjištění skutečného stavu věci správce daně sám opatřoval důkazní prostředky. Tím, co bylo při dokazování zjištěno a co uvedl žalobce sám o „okrajovém“ využití přijatých služeb na pozemky jím následně prodané, bylo vyvráceno tvrzení žalobce o tom, že veškerá přijatá zdanitelná plnění byla využita výlučně na výstavbu základní technické vybavenosti.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatel předně namítá, že krajský soud neposoudil věc objektivně a nestranně, jelikož v rozsudku konstatoval, že „*kvalita předložených důkazních prostředků a podané vysvětlení neurčuje důkazní sílu a kvalitu tvrzení, jak se domnívá žalobce. Je určena správcem daně ve vztahu k prokazovaným skutečnostem konkrétního případu,*“ a tedy umožnil správci daně odepřít jakýkoliv důkaz pouze na základě vlastního úsudku. Takový postup považuje stěžovatel za rozporný s č. l. 36 Listiny základních práv a svobod.

[10] Stěžovatel dále namítá, že správce daně vůbec nebral v průběhu daňového řízení v úvahu, že odpočet daně z přidané hodnoty může být uplatněn kdykoliv ve tříleté lhůtě, tj. nemusí se jednat o stejné období, kdy se realizuje nějaké zdanitelné či osvobozené plnění. Navzdory žalobní námitce stěžovatele k tomu nepřihlédl ani krajský soud.

[11] Stěžovatel také namítá, že i sám správce daně si byl dobře vědom, k jakým účelům přijatá plnění sloužila, jelikož například na str. 5 výzvy k prokázání skutečností č. j. 1702549/15/2201-61561-307375 uvedl, že „*plátce vybudoval na pozemcích v dané lokalitě inženýrské sítě (vodovodní a kanalizační přípojky, přípojka plynu, el. energie, komunikace s výjimkou telekomunikační přípojky) tak, aby bylo možné jednotlivé stavby na pozemcích v budoucnu vybudované na tyto sítě připojit*“. Toto zjištění se však žádným způsobem neodrazilo v rozhodnutí správce daně. Orgány finanční správy tak postavily svoje

pochybnosti na různých spekulativních a nepodložených skutečnostech a nikterak nezohledňovaly skutečný stav věci a důkazní prostředky, skutečnosti a informace předestřené a doložené nejen stěžovatelem, ale i svědky či dalšími.

[12] Pokud jde o dodavatele pana P., správce daně v průběhu daňové kontroly sice tvrdil, že „*činnost pana P. vyplývá i ze smlouvy o dílo č. S-11-01-03-03-06, kterou plátce uzavřel s panem H. na výsadbu včetně pomocných a kompletačních prací, kde vystupuje pan P. za objednatele jako technický dozor objednatele, který je dokonce oprávněn podepsat a potvrdit správnost zálohového listu a faktury. Kdy pan H. vykonal pro plátce práce, které souvisely (viz bod 2) i s uskutečněním plnění bez nároku na odpočet daně. Pan P. tak v měsíci září 2012 vykonával pro plátce práce/poskytoval služby, které byly použity nejenom k uskutečňování zdanitelných plnění, ale také plněním osvobozeným bez nároku na odpočet daně*“. U pana H. však postavil správce daně svůj závěr toliko na spekulativním tvrzení podloženém stavebními deníky společnosti SWIETELSKY stavební s.r.o. (dále jen „SWIETELSKY“), která vedla se stěžovatelem soudní spor. Proto měl správce daně o to podrobněji posuzovat věrohodnost obsahu stavebního deníku, a nikoliv se opět automaticky spolehnout na jeho pravdivost a úplnost.

[13] Stěžovatel v žalobě namítal, že jeden z jeho dodavatelů, konkrétně pan J. D., který prováděl terénní úpravy, potvrdil, že realizoval práce týkající se zdanitelných plnění, tj. plnění, která se vztahovala k řešení a výstavbě inženýrských sítí. Tato skutečnost je seznatelná z předložených podkladů a rovněž i z protokolu č. j. 31754/16/2201-61561-307375. Žalovaný se však touto námitkou přezkoumatelným způsobem nezabýval, a to ani na str. 11 rozhodnutí o odvolání, jak tvrdí krajský soud. Pokud krajský soud dále tvrdí, že správce daně „*zjišťoval, jaké práce žalobce od dodavatele D. přijal*“, tak tato skutečnost neodpovídá ani spisovému materiálu a se žalobní námitkou se krajský soud, a předtím ani žalovaný, náležitě a přezkoumatelně nevypořádali. Krajský soud ani žalovaný se totiž vůbec nezabývali zásadním důkazem v podobě výše citovaného protokolu a jeho obsahu.

[14] Pokud stěžovatel v odvolání uvedl, že se činnost dodavatelů dotkla přilehlých pozemků pouze okrajově, tak tato skutečnost jednak souvisí s aplikací § 76 odst. 5 zákona o DPH, které mimo jiné stanoví, že „[...] *je-li koeficient vypočtený podle odstavce 3 roven nebo vyšší než 95 %, považuje se za roven 100 %*“, a jednak s faktem, že účelem přijatých plnění (nákladů) spojených s „odložením zeminy na vedlejší pozemky a uvedení těchto pozemků do původního stavu“ rozhodně není „uskutečňování“ osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně. Stěžovatel připomíná rovněž to, že i kdyby orgány finanční správy shledaly, že část přijatého plnění sloužila i pro účely uskutečňování osvobozeného plnění bez nároku na odpočet, tj. pro účely prodeje pozemků, tak měly rovněž posoudit, jaká část plnění se týkala zdanitelného plnění (s nárokem na odpočet daně) a jaká část plnění se týkala osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně a poté stěžovateli nárok na odpočet daně ve zjištěném poměru upravit (tj. nikoliv ho vyloučit ze 100%, jak bylo učiněno v dané věci).

[15] Stěžovatel nakonec namítal, že správce daně postupoval nezákonným postupem, neboť nevydal výzvu k podání dodatečných daňových tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. A to navzdory tomu, že z protokolu o zahájení daňové kontroly bylo jednoznačně zřejmé, co bylo důvodem zahájení daňové kontroly, resp. že správce daně

nepochybně disponoval (konkrétními) pochybnostmi o uplatněném nároku na odpočet daně. To ostatně i potvrzují otázky správce daně položené stěžovatel hned při zahájení daňové kontroly. V souladu s příslušným ustanovením daňového řádu a zejména podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, tak byl správce daně povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečných daňových přiznání, a nikoliv zahájit daňovou kontrolu, což však správce daně v rozporu se zákonem neučinil.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k první námitce uvedl, že v tomto případě se jedná o citaci z vyjádření žalovaného k žalobě v rekapitulační části rozsudku, ve které krajský soud zaměnil slova „kvalita“ a „kvantita“. To však nezakládá nezákonnost rozsudku.

[17] K námitce, že krajský soud nepřihlédl k tomu, že odpočet daně může být uplatněn kdykoliv ve tříleté lhůtě, žalovaný uvedl, že stěžovatel byl povinen prokázat svá tvrzení právě tak, jak si uplatnil nárok na odpočet za předmětná zdaňovací období. K tomu hodnocené důkazní prostředky se přitom týkaly právě deklarovaných plnění. Krajský soud k této námitce přihlédl, pouze ji neshledal relevantní.

[18] Důvodná podle žalovaného není námitka, že rozhodnutí správce daně jsou postavena na spekulativních a nepodložených skutečnostech. Veškeré závěry správce daně byly relevantně prokázány na základě důkazů, které jsou součástí spisu. Krajský soud se s tímto závěrem ztotožnil a stěžovatel nyní neuvádí žádné nové skutečnosti.

[19] K námitce o průkaznosti stavebních deníků společnosti SWIETELSKY žalovaný uvedl, že stěžovatel věrohodnost tohoto důkazu nikdy nerozporoval a žalovaný o něm neměl důvod pochybovat. Rozhodnutí také nebylo postaveno pouze na stavebních denících. Tvrzení o sporu s uvedenou společností stěžovatel nijak neprokázal. Námitka, že se krajský soud nezabýval protokolem č. j. 31754/16/2201-61561-307375, se potom nezakládá na pravdě, jelikož krajský soud se k ní vyjádřil v bodě 27.

[20] Nedůvodná je podle žalovaného také námitka, že nebylo posouzeno, jaká část plnění se týkala zdanitelného plnění a jaká část se týkala plnění osvobozeného od daně. Tímto tvrzením se žalobce pouze účelově snaží změnit smysl svých tvrzení, i když spisový materiál svědčí o správnosti závěrů žalovaného. Žalovaný i krajský soud vycházeli z příslušné právní úpravy i skutkových okolností případu.

[21] Nakonec k námitce, že nebyla vydána výzva podle § 145 odst. 2 daňového řádu, žalovaný uvedl, že krajský soud se touto námitkou řádně zabýval. Z otázek položených při zahájení daňové kontroly nelze vydedukovat důkaz svědčící o možnosti doměření daně. Stěžovatel sám uvádí, že takový důkaz nemá. I kdyby jej měl, samotné sebemenší pochybnosti k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nepostačují. Je třeba mít konkrétní indicie, na základě kterých lze předpokládat, že daň bude doměřena.

III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí,

proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Stěžovatel předně namítal, že krajský soud věc neposoudil objektivně a nestranně. K tomu citoval pasáž z odůvodnění rozsudku. V tomto případě se však jedná o citaci z rekapitulace vyjádření žalovaného k žalobě, a nejedná se tedy součást vypořádání žalobních námitek krajským soudem. Tato námitka je proto zjevně nedůvodná.

[25] Stěžovatel dále namítal, že správce daně vůbec nebral v průběhu daňového řízení v úvahu, že odpočet daně z přidané hodnoty může být uplatněn kdykoliv ve tříleté lhůtě, tj. nemusí se jednat o stejné období, v němž se realizuje nějaké zdanitelné či osvobozené plnění.

[26] K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly ani v řízení před krajským soudem nenamítal, že by se nárokovaný odpočet DPH a přijatá zdanitelná plnění vztahovala k jinému zdaňovacímu období, než kdy měla být realizována zároveň plnění osvobozená od DPH podle § 56 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Tato námitka je tedy pouze hypotetická a není relevantní pro posouzení věci. Krajský soud se přitom k této námitce odpovídajícím způsobem vyjádřil, když uvedl, že „[j]*estliže správce daně shledal, že podmínky pro daňový odpočet v plné výši nebyly splněny, pak nemohl postupovat jinak, než daň doměřit bez ohledu na to, v jaké lhůtě lze nárok na daňový odpočet uplatnit*.“ Námitka proto není důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud dále nesouhlasí se závěrem stěžovatele, že správce daně vycházel pouze ze spekulací. Ze zprávy o daňové kontrole a celého spisového materiálu vyplývá, že závěry správce daně jsou podloženy konkrétními důkazy a zjištěními. Sám stěžovatel přitom přiznal, že některé přijaté služby byly částečně využity na pozemky prodané v režimu osvobození od DPH. Pokud jde potom o pasáž citovanou stěžovatelem z výzvy k odstranění pochybností ze dne 19. 8. 2015, č. j. 1702549/15/2201-61561-307375, vztahuje se k pochybnostem správce daně ohledně oprávněnosti vykázání celé částky 678.000 Kč na řádku č. 51 daňového přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012, přičemž správce daně zde uvedl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu nemůže být prodej pozemků současně ekonomickou činností plátce a současně být k této činnosti používán. Developerská činnost stěžovatele nebyla nikdy v řízení před správcem daně předmětem pochybností, přičemž podstatou věci bylo, že zdanitelná plnění přijatá stěžovatelem se týkala také pozemků osvobozených od daně ve smyslu § 56 zákona o DPH.

[28] V případě společnosti SWIETELSKY je třeba také přisvědčit žalovanému, že stěžovatel věrohodnost důkazu stavebním deníkem nikdy nerozporoval. Stěžovatel také v řízení před správními orgány ani před krajským soudem neuvedl, že s touto společností vede soudní spor. Správce daně proto neměl důvod o věrohodnosti stavebního deníku pochybovat. Ostatně ani v kasační stížnosti stěžovatel neuvádí žádné skutečnosti, které by

svědčily o jeho nevěrohodnosti. Nejvyšší správní soud se zde ztotožňuje s krajským soudem, že „[z] *kontrolní zprávy i napadeného rozhodnutí je zcela jednoznačně seznatelné, že nebylo vycházeno výlučně ze stavebních deníků označené společnosti, ale též z místního šetření a vyjádření dodavatele o tom, že ten osel travním porostem i pozemky určené k následnému prodeji a tuto skutečnost potvrdil i sám žalobce, jestliže uvedl, že zahradnické práce byly vynaloženy i na tyto sousední pozemky dotčené výstavbou základní technické vybavenosti. Protože dodavatel H. i sám žalobce potvrdili, že dodavatel osel travním porostem pozemky určené k prodeji, pak je zcela jednoznačně prokázáno, že přijaté plnění se týkalo i plnění od daně osvobozeného*."

[29] Stěžovatel dále vznesl námitku k pracím provedených panem J. D. a jejich posouzení správními orgány a krajským soudem. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k pracím provedeným panem J. D. a jinými dodavateli uvedl, že stěžovatel sám v odvolání přiznal, že tyto práce se okrajově dotkly i jiných pozemků (tj. pozemků, které byly následně prodány v režimu osvobození od daně). Pokud jde o protokol o místním šetření ze dne 12. 1. 2016, č. j. 31754/16/2201-61561-307375, nevyplývá z něj nic, co by tento závěr vylučovalo. Pan J. D. zde skutečně potvrdil, že pro stěžovatele prováděl terénní práce. Z jeho vyjádření však nelze jednoznačně určit, jakých konkrétních pozemků se týkaly, jelikož pan D. označil pouze obecně lokalitu, kde práce prováděl. Protokol o místním šetření tedy nijak nevyvrací závěr, že práce provedené panem D. se týkaly také pozemků, které byly prodány v režimu osvobození od daně.

[30] Stěžovatel také zpochybňoval způsob uplatnění § 76 zákona o DPH. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně upravil daňovou povinnost v souladu s postupem stanoveným v § 76 zákona o DPH. Vzájemný podíl plnění s nárokem na odpočet a plnění osvobozených od daně ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním za účelem uplatnění nároku na odpočet daně byl vypočten podle § 76 odst. 2 a 3 zákona o DPH. Ke způsobu výpočtu, který byl takto proveden ve zprávě o daňové kontrole, stěžovatel nic nenamítal. Ustanovení § 76 odst. 5 zákona o DPH se potom v tomto případě neuplatnilo, jelikož koeficient byl správcem daně vypočten v hodnotě 4 %, a nikoliv 95 % nebo vyšší.

[31] Stěžovatel nakonec namítal, že správce nepostupoval před zahájením daňové kontroly v souladu se zákonem, neboť nevydal výzvu k podání dodatečných daňových tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak podle stěžovatele přitom měl učinit, jelikož z protokolu o zahájení daňové kontroly je zřejmé, že již před jejím zahájením měl poznatky relevantní pro doměření daně.

[32] 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*."

[33] V usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, rozšířený senát NSS dospěl k závěru, že „*ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za výlučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní*

interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupný z http://nalus.usoud.cz). Proto nelze souhlasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu ‚důvodný' ve smyslu ‚najisto postavený', aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlédnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom v jaké výši."

[34] V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, pak NSS 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.*"

[35] V posuzovaném případě stěžovatel z otázek, které mu byly položeny při zahájení daňové kontroly, usuzuje, že správce daně měl již před zahájením daňové kontroly poznatky nasvědčující tomu, že daň bude doměřena. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že skutečnosti rozhodné pro stanovení daně na základě výsledků daňové kontroly vyšly najevo až v průběhu daňové kontroly samotné. Jednalo se o podklady předložené stěžovatelem správci daně na základě výzvy k prokázání skutečností a další podklady získané na základě vyhledávací činnosti správce daně.

[36] Správní spis neobsahuje žádné dokumenty, které by svědčily o povědomí správce daně o skutečnostech rozhodných pro doměření daně před zahájením daňové kontroly. V případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 1 Afs 183/2014 oproti tomu správce daně konkrétní poznatky, na základě kterých daň mohla být doměřena, před zahájením daňové kontroly k dispozici prokazatelně měl.

[37] Je zřejmé, že správce daně určité pochybnosti o správnosti daňového tvrzení stěžovatele před zahájením daňové kontroly měl, jinak by k jejímu zahájení nepřistoupil. Z otázek položených správcem daně stěžovateli při zahájení daňové kontroly však nelze dovozovat natolik konkrétní pochybnosti správce daně, které by mohly odůvodnit vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Ačkoliv je třeba vycházet z toho, že správce daně nemusí znát přesnou částku, která by měla být daňovému subjektu doměřena, musí existovat důvodný předpoklad, že nějaká částka skutečně doměřena bude. Ani tato námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[38] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[39] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

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

V Brně dne 24. září 2018

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu