



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **TOP TANK s.r.o.**, se sídlem Janáčkovo nábřeží 1153/13, Praha 5, zastoupený JUDr. Václavem Koreckým, advokátem se sídlem Bedřicha Smetany 2, Plzeň, proti žalovanému: **Celnímu úřadu pro Karlovarský kraj**, se sídlem Dubová 246/8, Karlovy Vary, o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 10. 2014, č. j. 57A 49/2014 – 116,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Žalobce se u krajského soudu domáhal vyslovení závěru, že postup, který vůči němu zvolily celní orgány, byl nezákonný. Nezákonnost jejich postupu spatřoval zejména v tom, že u něho bylo zahájeno a vedeno daňové řízení započaté doručením výzev k podání daňového přiznání k dani spotřební z minerálních olejů, a to za období prosinec 2011 a leden 2012. Tuto výzvu žalovaný zopakoval a nutil tak žalobce k přiznání se k dani přesto, že žalobce byl přesvědčen o tom, že daň platit nemá. Opakovaný zásah tak spatřoval žalobce ve výzvách k odstranění pochybností (v rámci vytýkacího řízení); těmito výzvami byl nucen (pod sankcí stanovení daně za užití pomůcek) vyplnit daňové údaje, se kterými nesouhlasil. Poté následovala daňová kontrola. Veškeré tyto úkony žalovaný vyvolal bezdůvodně; pokud vyžadoval prokázání, že daň za uvedená období je uhrazena, činil tak rovněž nad rámec zákona, šikanozním způsobem,

neboť žalobce mu veškeré doklady, jimiž požadované údaje mohl prokázat, předložil při předcházejících místních šetřeních. Zdanění vybraných výrobků se totiž, podle názoru žalobce, prokazuje výhradně (dle § 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních) daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených. Takový doklad byl žalovanému předložen, ten však požadoval nad rámec zákona důkazy další. Zásadní výtku žalobce vznesl ke skutečnosti, že ačkoliv žalovaný neměl žádný důkaz o tom, že žalobcovo tvrzení se nezakládá na pravdě, přesto s ním zahájil daňové nalézací řízení a nutil ho k podání daňových přiznání. Aniž by tedy žalovaný reálně zpochybnil žalobcovy důkazy (daňové doklady), kterými prokazoval zdanění minerálních olejů, zasáhl žalovaný proti němu nezákonným způsobem, zahájil nalézací řízení a nutil jej proti jeho vůli k podání tvrzení, s nímž nesouhlasil. Žalovaný neměl ani právo vést s žalobcem vytkací řízení, neboť neprokázal nepravdivost žalobcova tvrzení a nesdělil mu žádné konkrétní pochybnosti, jak mu ukládá zákon. Uzavřel, že i následná daňová kontrola byla nezákonná, protože byla *de facto* kontrolou opakovanou. Žalovaný totiž v rámci místních šetření prověřoval totéž, co v daňové kontrole.

[2] Krajský soud žalobu zamítl; nezákonný postup žalovaného neshledal. Velmi podrobně rekapituloval kroky, které celní orgány činily a které měly přispět k objasnění zdanění minerálních olejů, jimiž žalobce disponoval, a byl proto potencionálním plátcem spotřební daně. Z odpovědi na mnohá dožádání (jiných celních úřadů i bankovního ústavu), jež žalovaný inicioval, vyplynuly vážné pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v daňových dokladech, jimiž žalobce prokazoval zdanění předmětných minerálních olejů. Vyplynuly totiž zejména pochybnosti o osobách jednajících za obchodní společnost FORDULAT, a. s., se kterou žalobce obchodoval právě v období od 19. 11. 2010 do 21. 1. 2011 a která měla daňové doklady vystavit.

[3] Soud zdůraznil, že standardním postupem při prověření předložených daňových dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních (žalobcem celnímu úřadu) je kontrola těchto dokladů, obvykle spočívající v prověření osoby dodavatele zboží a současně vystavovatele daňového dokladu - zde společnosti FORDULAT, a. s. Uvedené údaje začal žalovaný prověřovat bezprostředně po předložení dokladů žalobcem, tedy již dne 18. 1. 2011. Zjistil, že se společnost FORDULAT, a. s. na místě uvedeném v Obchodním rejstříku nenachází a již dne 23. 3. 2010 jí byla vypovězena nájemní smlouva, společnost nemohl žalovaný žádným způsobem kontaktovat a to ani prostřednictvím datové schránky, ani prostřednictvím člena představenstva p. M. S. Protože již tato naprostá nekontaktnost vykazovala shodné znaky podobných (i medializovaných) případů, kdy v řetězci firem vzájemně si přeprodávajících zboží (minerální oleje) figuruje jedna nekontaktní firma, v jejímž čele stojí tzv. „bílý kůň“, od které, jakožto od prodejce, byly vystaveny daňové doklady se všemi náležitostmi uvádějícími i zdanění podle zákona o spotřebních daních. Tyto firmy pak zanikají; stejný scénář vykazovala i společnost FORDULAT, a. s., která byla zlikvidována. Dne 3. 5. 2011 se podařilo Celnímu úřadu Praha D8 vyslechnout M. S., člena představenstva společnosti FORDULAT, a. s., který uvedl, že si není vědom jakékoliv své účasti ve společnosti FORDULAT, a. s., a neví, že by byl členem jejího představenstva. Zde uvedené a mnoho dalších indicií vzbudilo tedy v žalovaném vážné pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v daňových dokladech, a proto zahájil u žalobce daňové řízení, v jehož rámci jej vyzval nejdříve k podání daňového přiznání, poté zahájil vytkací řízení a následně pak daňovou kontrolu. Soud uzavřel, že takto na sebe logicky navázané kroky žalovaného nenesou znaky šikanózního postupu, jak tvrdil žalobce, a nejsou nezákonným postupem. Žalobu proto soud zamítl jako nedůvodnou.

II.

Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení uvedeného rozsudku krajského soudu, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s. ř. s.").

[5] Krajský soud dle názoru stěžovatele nesprávně posoudil právní otázku zákonnosti výzev k podání daňového přiznání bez uvedení konkrétních pochybností, zákonnosti výzev k odstranění pochybností ve vztahu k podanému daňovému přiznání a konečně zahájení a provádění opakované daňové kontroly. Všechny tyto úkony žalovaného byly podle žalobce nezákonným postupem a soud proto nesprávně žalobu zamítl. Nepřezkoumatelnost rozsudku, spočívající v nesrozumitelnosti, spatřuje žalobce v nezodpovězení žalobní námitky, zda bylo zákonným postupem vydání výzvy k odstranění pochybností za situace, kdy žalovaný měl informace o tom, proč není vyplněna část formuláře (I. oddíl) daňového přiznání.

[6] V obsáhlé kasační stížnosti, rekapitulující z velké části pasáže z napadeného rozsudku, stěžovatel zdůraznil v podstatě tři okruhy námitky. Předně žalovaný neměl právo vydat výzvu k podání daňového přiznání za období prosinec 2011 a leden 2012 za situace, kdy neměl žádné pochybnosti (indicie) o tom, že by na stěžovatele měla dopadnout daňová povinnost.

[7] Druhou námitkou je pak tvrzení, že přesto, že stěžovatel výzvě k podání daňového přiznání vyhověl, žalovaný neustal, ale naopak vydal další výzvu, kterou se snažil zpochybnit údaje stěžovatelem uvedené; upozorňoval totiž stěžovatele, že pokud nevyplní odd. 1 daňového přiznání, může mu být daňová povinnost stanovena za užití pomůcek. Takovou výzvu vydal žalovaný přesto, že tato strana přiznání byla vyplněna a údaj zde uvedený byl nula (nulová daňová povinnost). Zejména tento postup označil stěžovatel za nezákonný zásah vůči němu, spatřoval v něm znaky šikanózního jednání žalovaného. Stěžovatel odmítá a nesouhlasí se závěrem krajského soudu, který tento postup za nezákonný nepovažuje.

[8] Třetí podstatnou námitkou, v níž stěžovatel spatřuje nezákonný zásah, je zahájení a vedení daňové kontroly u stěžovatele za situace, kdy žalovaný již shodné údaje zjišťoval dříve, a doklady, které požadoval po stěžovateli, již měl k dispozici. I když formálně se jednalo o první daňovou kontrolu uvedených zdaňovacích období, ve skutečnosti probíhala kontrola opakovaně.

[9] Ze všech těchto důvodů je stěžovatel přesvědčen o tom, že se ze strany žalovaného jednalo o nezákonný zásah vůči němu a soud úkony žalovaného vyhodnotil nesprávně. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkázal na své stanovisko podané k žalobě ke krajskému soudu s tím, že důvody zde uvedené jsou shodné s těmi, kterými by se vyjadřoval ke kasační stížnosti. Postup, který v dané věci zvolil, byl postupem zákonným, a proto navrhuje, aby soud kasační stížnost zamítl.

III.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, kterými by se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Aby mohl Nejvyšší správní soud učinit závěr o (ne)zákonnosti postupu žalovaného ve zmíněných úkonech, prostudoval velmi podrobně správní spis a jednotlivé kroky žalovaného, které činil ještě před zahájením daňového řízení vedeného se stěžovatelem. Během doby shromáždil velké množství indicií a byl proto povinen si klást otázku, zda předmětná plnění byla zdaněna spotřební daní. Soud prostudoval i jednotlivé úkony, které žalovaný činil poté, co se stěžovatelem zahájil daňové řízení, vztahující se ke spotřební dani a ke zdaňovacím obdobím prosinec 2011 a leden 2012.

[14] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s velmi podrobnou rekapitulací úkonů celních orgánů tak, jak ji provedl krajský soud v rozsudku a v této části na ni též odkazuje; nepovažuje za nutné je znovu opakovat, neboť obě strany sporu skutkový základ znají. Ostatně stěžovatel nepochybně, že by skutková rekapitulace děje provedená krajským soudem nebyla správná; z této skutkové pozice tedy nyní vychází i Nejvyšší správní soud při posouzení nastolených otázek. Jen pro zdůraznění uvádí nyní soud několik úkonů, které celní orgány činily a které měly přispět k objasnění zdanění minerálních olejů, jimiž žalobce disponoval a byl tak potencionálním plátcem spotřební daně.

[15] Z odpovědí na mnohá dožádání (jiných celních úřadů i bankovního ústavu), jež žalovaný inicioval, vyplynuly totiž zejména pochybnosti o osobách jednajících za obchodní společnost FORDULAT, a. s., se kterou žalobce obchodoval právě v období od 19. 11. 2010 do 21. 1. 2011 a který vystavila daňové doklady, které měly zdanění výrobků prokazovat. Uvedené údaje začal žalovaný prověřovat bezprostředně po předložení dokladů žalobcem, tedy již dne 18. 1. 2011. Zjistil, že společnost FORDULAT, a. s., je zcela nekontaktní, nenachází se v sídle uvedeném v obchodním rejstříku a ode dne 23. 3. 2010 jí byla vypovězena nájemní smlouva. Již tato naprostá nemožnost dohledání dodavatelské společnosti (coby plátce daně a vystavovatele dokladů prokazujících zdanění) vykazovala shodné znaky podobných případů, kdy v řetězci firem vzájemně si přeprodávajících zboží (minerální oleje) figuruje jedna nekontaktní firma, v jejímž čele stojí tzv. „bílý kůň“, od které, jakožto od prodejce, byly vystaveny daňové doklady se všemi náležitostmi uvádějícími i zdanění podle zákona o spotřebních daních. Tyto firmy pak zanikají; stejný scénář vykazovala i společnost FORDULAT, a. s., která byla zlikvidována. Nadto člen představenstva společnosti FORDULAT, a. s., M. S. (který byl dohledán a poté vyslechnut Celním úřadem Praha D8) uvedl, že si není vědom jakékoliv své účasti ve společnosti FORDULAT, a. s., a neví, že by byl členem jejího představenstva. Veškeré tyto (a mnoho dalších) indicie vzbudily v žalovaném vážné pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v daňových dokladech, a proto zahájil u žalobce daňové řízení, v jehož rámci jej vyzval nejdříve k podání daňového přiznání, poté zahájil vytykáací řízení a následně pak daňovou kontrolu.

[16] Než přistoupí soud k úvahám o jednotlivých úkonech žalovaného, považuje za nutné zmínit základní principy daňového řízení, jimiž byl postup žalovaného nutně ovládan. Protože zmíněné úkony byly prováděny v období roku 2011 až 2014, vztahuje se na ně postup upravený zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též pouze "d. ř."). Ten je založen na rovnovážném rozložení práv a povinností mezi správce daně a daňové subjekty, samozřejmě s tím, že daňové řízení vede správce daně a musí mít proto i instrumenty k tomu, aby mohl smysl svého posláním (správné stanovení a vybrání daně - § 1 odst. 2 d. ř.) naplnit. Je to správce daně, který odpovídá za to, že daňovou povinnost stanoví správně a stanoví ji tomu, kdo je k její úhradě podle příslušných zákonů povinen a který odpovídá rovněž za výběr této daně.

[17] Prvním krokem, v němž spatřuje žalobce nezákonný zásah, bylo zahájení daňového řízení se stěžovatelem, současně s výzvou stěžovateli k podání daňového tvrzení k dani spotřební za zmíněná zdaňovací období podle § 145 daňového řádu.

[18] Podle tohoto ustanovení totiž nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč. Pokud 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.

[19] Nadto již v úvodních ustanoveních daňového řádu, hovořících o předmětu a účelu úpravy, zákon normuje, že základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné, popřípadě dodatečné daňové tvrzení (§ 1 odst. 3 d. ř.). Znamená to, že má-li správce daně indicie nasvědčující povinnosti k podání daňového tvrzení, musí nejprve vyzvat daňový subjekt, aby takový úkon sám učinil, a současně jej poučit o důsledcích nesplnění výzvy. Možným důsledkem je mj. možnost stanovení daně pomocí pomůcek. Tuto poučovací povinnost stanoví správci daně zákon v § 6 odst. 3 d. ř. Výtku stěžovatele, že mu správce daně vyhrožoval stanovením daně podle pomůcek, musí proto soud odmítnout jako nedůvodnou. Naopak, správce daně má tuto povinnost stanovenou zákonem.

[20] Správce daně má rovněž povinnost soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na řízení (daňových subjektů) a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny (§ 9 odst. 3 d. ř.). Pokud tedy správce daně měl indicie vedoucí jej k závěru o povinnosti stěžovatele k podání daňového tvrzení (jak tomu bylo v tomto případě), bylo na místě, že jej ke splnění takové povinnosti vyzval. Tento postup byl proveden žalovaným v intencích zákona; o nezákonný zásah se nejednalo.

[21] Další výtkou stěžovatel míří do úkonů žalovaného spočívajících ve vydání výzev k odstranění pochybností. V této souvislosti namítl i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu; ten totiž údajně nezodpověděl žalobní námitku, zda bylo zákonným postupem vydání výzvy k odstranění pochybností za situace, kdy žalovaný měl informace o tom, proč není vyplněna část formuláře (I. oddíl) daňového přiznání.

[22] Nejvyšší správní soud však rozsudek krajského soudu v tomto ohledu neshledal nepřezkoumatelným. Na str. 16 rozsudku soud srozumitelně popsal důvody, pro něž se domnívá, že postup žalovaného byl v souladu se zákonem. Zdůraznil, že měl-li žalovaný nadále i po vyplnění tiskopisu pochybnosti o úplnosti tvrzení, měl podle § 89 d. ř. právo vyzvat stěžovatele k vyplnění tiskopisu tak, jak to požaduje příslušný pokyn Generálního ředitelství cel. Tento postup shledal soud se zákonem souladný. I když bude Nejvyšší správní soud úvahu krajského soudu v tomto ohledu korigovat, o nepřezkoumatelný rozsudek se nejedná.

[23] Jak bylo zmíněno shora, stěžovatel k výzvám žalovaného podal daňové přiznání ke spotřební dani za období prosinec 2011 a leden 2012. V příloze k tomuto přiznání však uvedl, že toto přiznání sice podává, avšak s nulovou daňovou povinností. Tvrdil, že daňovou povinnost měl nést jeho dodavatel, společnost FORDULAT, a. s. Pokud se žalovaný domnívá, že daňová povinnost má tížit žalobce, musí mu takovou povinnost prokázat a ne ji založit jen na domněnkách. Protože zákon o spotřební dani ukládá daňovému subjektu prokázat zdanění pomocí daňových dokladů, což splnil, je nyní na žalovaném, aby prokázal opak.

[24] Přesto, že žalovaný měl od stěžovatele tuto jasnou informaci o tom, že je přesvědčen (a proč), že jeho daňová povinnost je nulová, a tento údaj uvedl do daňového přiznání, vyzval jej k doplnění přiznání postupem k odstranění pochybností (§ 89 a násl. d. ř.) o údaj týkající se daňové povinnosti. Takový postup žalovaného byl však již zcela nadbytečný; v tomto ohledu se soud ztotožňuje s přesvědčením stěžovatele.

[25] Postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který opravňuje správce daně užít jej jen tehdy, má-li konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených; pak vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

[26] V nyní posuzovaném případě však nastala situace, kdy správce daně nad jakoukoliv pochybnost disponoval vůlí stěžovatele, vyjádřenou v příloze k daňovému přiznání. Věděl, že stěžovatel je přesvědčen o tom, že jeho daňová povinnost je nulová, že na této hodnotě stěžovatel trvá a věděl také, proč se to stěžovatel domníval, měl k dispozici i daňové doklady, jimiž stěžovatel splnění daňové povinnosti hodlal prokazovat. Nebylo tedy již na místě vyžadovat po stěžovateli revizi jeho přesvědčení. Pokud se totiž správce daně v takovémto případě neztotožní s tvrzením uvedeným v daňovém přiznání a navíc současně disponuje množstvím informací nasvědčujícím nesplnění daňové povinnosti (pro nedůvěru v předložené daňové doklady), měl již v této fázi přistoupit (bez vedení postupu k odstranění pochybností) k prověření daňové povinnosti prostřednictvím daňové kontroly.

[27] Jak již opakovaně uvedl Nejvyšší správní soud, postup k odstranění pochybností je nástrojem, který správce daně užije v případě, kdy má konkrétní pochybnosti o údajích uvedených v daňovém tvrzení. Správce daně v tomto případě měl sice pochybnosti o daňové povinnosti stěžovatele, ale současně měl i stěžovatelovo vyjádření se k tomu, proč jemu daňová povinnost nesvědčí, měl k dispozici i daňové doklady, jimiž stěžovatel prokazoval splnění daňové povinnosti. Obě strany sporu měly tedy vyjasněné své výchozí pozice a bylo nyní na žalovaném, aby v procesu „dokazovacím“ obhájil své přesvědčení o tom, že daňové doklady, jimiž žalobce (stěžovatel) prokazoval splnění předmětné daňové povinnosti, splnění daňové povinnosti neprokazují a proč. Pro tento postup je relevantním prostředím daňová kontrola, kterou také později žalovaný zahájil.

[28] Žalovaný vyvolal sice navíc tento „mezikrok“ (postup k odstranění pochybností), jestliže se opakovaně pokoušel ověřit tvrzení stěžovatele o nulové daňové povinnosti; přesto, že zvolil ve své podstatě nadbytečný úkon, ten však nebyl ve vztahu k žalobci nezákonným zásahem. V takovém případě skutečně stačilo, aby stěžovatel reagoval na výzvy jedinou větou a trval na údajích, které prve uvedl v daňovém přiznání. Tento postup stěžovatele by postačoval k tomu, aby výzvě vyhověl. Nesouhlasil-li by žalovaný s tvrzením zde uvedeným a podpořeným důkazními návrhy stěžovatele (uvedenými např. i v příloze k podanému daňovému tvrzení), byl by nucen zahájit daňovou kontrolu a v rámci ní vést důkazní řízení o platnosti či náležitostech daňových dokladů, jimiž stěžovatel prokazoval splnění daňové povinnosti. K takovému kroku také žalovaný poté přistoupil. Volil-li tedy žalovaný k prověření daňové povinnosti nejprve méně invazivní postup (podle § 89 d. ř.) a poté zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu, nejednalo se o nezákonný zásah.

[29] Poslední námitkou, v níž stěžovatel spatřuje nezákonný zásah, je zahájení a vedení daňové kontroly u stěžovatele za situace, kdy žalovaný již shodně údaje zjišťoval dříve, doklady, které požadoval po stěžovateli, již měl k dispozici. Podle žalobce se jednalo fakticky o opakovanou daňovou kontrolu.

[30] Ani důvodnosti této námitky nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit. Správa daně, jak je popsána v daňovém řádu, je rozložena do řady postupů, přičemž jednotlivé úkony mohou nakonec vyústit v konkrétní daňová řízení, ale také nemusí. Jde o to, že správce daně je nadán právem, ale i povinností neustále a soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny. Znamená to, že má oprávnění ještě před zahájením konkrétního daňového řízení provádět postupy, které mu plnění takové povinnosti umožní. Může tedy například provádět vyhledávací činnost (§ 78 d. ř.), v rámci níž může i bez součinnosti s daňovým subjektem prověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťovat údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, opatřovat nezbytná vysvětlení a provádět místní šetření. Tak tomu bylo i v souzeném případě.

[31] Ještě dříve, nežli zahájil žalovaný se stěžovatelem daňové řízení, opatřil si prostřednictvím dožádání u jiných správců cla a vedení místního šetření množství indicií svědčících o nesplnění daňové povinnosti daně spotřební za zmíněná zdaňovací období. Zde je nutné připomenout, že takto zjištěné informace (mimo rámec zahájeného konkrétního daňového řízení) nemají sílu důkazu, jsou pouhými informacemi, jež jsou zařazeny zpravidla do vyhledávací části spisu a lze je v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů (§ 65 d. ř.). Hodnocení důkazů lze provádět tedy až v rámci zahájeného řízení (např. zde o vyměření daňové povinnosti). Prověřoval-li tedy již dříve žalovaný v rámci místních šetření daňové doklady, neměl v žádném případě povinnost je již v této fázi hodnotit; shromažďoval totiž zatím pouze údaje týkající se konkrétní daňové povinnosti. V rámci místního šetření tedy pouze shromažďoval důkazní prostředky, aniž by je hodnotil či poměřoval s jinými důkazními prostředky. Tento (hodnotící) postup je vlastní až další fázi, kdy již správce daně v rámci vedené daňové kontroly vyjeví, které z nashromážděných důkazních prostředků či informací bude hodnotit jako důkaz a které nikoliv a proč, rovněž které skutečnosti vezme v úvahu jako rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

[32] Žalovaný také poté, co měl zato, že shromáždil dostatek důkazních prostředků pro závěr, že předmětná daňová povinnost k dani spotřební nebyla splněna, zahájil se stěžovatelem daňovou kontrolu. A v této fázi již žalobce musí nutně dostat příležitost prokázat své tvrzení o splnění předmětné daňové povinnosti. Protože správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, jakož i skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti (§ 92 odst. 5 d. ř.), nesouhlasil-li správce daně s tvrzením žalobce, měl i on možnost prokázat, že žalobcova tvrzení nejsou pravdivá a správná.

[33] Nejvyšší správní soud se i na tomto místě ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že daňová kontrola, tak jak byla se stěžovatelem vedena, nebyla kontrolou opakovanou. Byla řádně zahájenou daňovou kontrolou, v rámci níž již mohl žalovaný pracovat s informacemi, které nasbíral dříve v rámci vyhledávací činnosti a místního šetření. Takový postup zákon předpokládá; daňová kontrola nebyla nezákonným zásahem.

[34] Nevybočil-li správce daně ze zákonných mantinelů pro uskutečnění všech těchto institutů (§ 145 d. ř., § 89 a násl. d. ř., § 85 d. ř.) a prováděl je v logické posloupnosti bez známek nadměrného zatěžování daňového subjektu, nejde o nezákonný zásah ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s.

IV.

Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou. Krajský soud došel ke správnému závěru, tedy že žádný z namítaných postupů není nezákonným zásahem. Nepřesné právní hodnocení dílčí otázky - postupu k odstranění pochybností - bylo korigováno Nejvyšším správním soudem v odůvodnění tohoto rozsudku. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou, neshledal ani žádné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[36] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovaný dosáhl v řízení o kasační stížnosti plného úspěchu, a proto by měl právo na náhradu nákladů řízení vůči stěžovateli, ovšem žádné náklady mu nad rámec jeho úřední činnosti i nevznikly, proto mu soud náklady řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 4. února 2015

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu