



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Pavla Molka a Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **V. Ž.**, zast. JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Vaníčkova 1112/27, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 19. 3. 2012, č. j. 3373/12-1300-505196, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2015, č. j. 15 Af 239/2012 – 86,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud jako nedůvodnou zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí předchůdce žalovaného, Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 19. 3. 2012, čj. 3373/12-1300-505196 (dále jen „finanční ředitelství“). Tímto rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo stěžovatelovo odvolání proti třem dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 9. 2005, kterými mu byla za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2001 doměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

II. Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

[2] Spor stěžovatele a žalovaného, resp. jeho předchůdce, finančního ředitelství, ohledně dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty byl předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem již několikrát. Vyjma zmíněných tří dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2001 vydal správce daně stejného dne dodatečný platební výměr za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001, čtyři dodatečné platební výměry za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2002 a dvanáct dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období leden až prosinec roku 2003, kterými byla stěžovateli rovněž doměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek. Předmětem původního řízení tedy bylo celkem dvacet dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období let 2001, 2002 a 2003. Rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 5. 10. 2006, čj. 16461/06-1300, jímž zamítlo stěžovatelovo odvolání proti všem dvaceti dodatečným platebním výměrům, zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 12. 12. 2007, čj. 15 Ca 280/2006 – 59, neboť dospěl k závěru, že daňová povinnost mohla být stanovena dokazováním. Rozsudek krajského soudu byl na základě kasační stížnosti finančního ředitelství zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86, pro nesprávné posouzení právní otázky.

[3] V druhém rozsudku ze dne 1. 3. 2010, čj. 15 Ca 280/2006 – 142, krajský soud dospěl k závěru, že daňová kontrola za všechna zmíněná zdaňovací období nebyla zahájena v souladu se zákonem o správě daní a poplatků a ústavními principy; dodatečné výměry za zdaňovací období let 2001, 2002 a měsíců leden až září roku 2003 byly vydány po marném uplynutí prekluzivních lhůt pro vyměření daně ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí finančního ředitelství, jakož i všechny dodatečné platební výměry, proto zrušil. Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti finančního ředitelství rozsudek krajského soudu opětovně zrušil rozsudkem ze dne 13. 1. 2011, čj. 9 Afs 50/2010 – 202. Dospěl totiž k závěru, že daňová kontrola nebyla zahájena ze strany správce daně svévolně ani v důsledku libovůle, nedošlo k žádným zásadním nedostatkům. Zahájením kontroly proto došlo k přerušení běhu prekluzivních lhůt a napadená rozhodnutí správních orgánů, s výjimkou dodatečného platebního výměru pro zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001, tedy byla vydána v zákonem stanovené lhůtě pro vyměření daně.

[4] Třetím rozsudkem v řadě ze dne 26. 9. 2011, čj. 15 Af 47/2011 – 243, krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství opět zrušil. Stěžovatelovy žalobní námitky týkající se zdaňovacích období let 2001 a 2002 zamítl, ve vztahu ke zdaňovacímu období leden až prosinec roku 2003 však konstatoval, že daňová povinnost byla stanovena v rozporu s § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. V návaznosti na tento rozsudek proto finanční ředitelství vydalo dne 19. 3. 2012 rozhodnutí čj. 3372/12-1300-505196, jímž zrušilo dodatečný platební výměr za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001; rozhodnutí čj. 3373/12-1300-505196, jímž zamítlo stěžovatelovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům týkajícím se zdaňovacích období 2. až 4. čtvrtletí roku 2001; a rozhodnutí čj.

pokračování

3378/12-1300-505196, jímž zamítlo odvolání proti dodatečným platebním výměrům týkajícím se zdaňovacích období 1. až 4. čtvrtletí roku 2002. Ve vztahu k dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období roku 2003 podalo finanční ředitelství kasační stížnost; kasační stížnost podal rovněž stěžovatel, avšak pouze ve vztahu k dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období let 2001 a 2002. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 5. 2012, čj. 9 Afs 2/2012 – 38, kasační stížnost stěžovatele zamítl, avšak vyhověl kasační stížnosti finančního ředitelství a rozsudek krajského soudu zrušil.

[5] Krajský soud čtvrtým rozsudkem v řadě ze dne 15. 8. 2012, čj. 15 Af 47/2011 – 291, žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 10. 2013, čj. 9 Afs 71/2012 – 34, shledal stěžovatelovy kasační námitky nedůvodnými, avšak konstatoval, že krajský soud opomněl zohlednit prekluzi práva vyměřit daň ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí roku 2001, a proto zrušil rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 5. 10. 2006, čj. 16461/06-1300, a dodatečný platební výměr za období 1. čtvrtletí roku 2001, a věc vrátil k dalšímu řízení přímo odvolacímu orgánu, nyní již žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství. Žalovaný pak rozhodnutím ze dne 2. 4. 2014, čj. 8890/14/5000-14203-711315, zamítl stěžovatelovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období roku 2003.

[6] V důsledku vydání nových rozhodnutí žalovaného, zmíněných výše v bodech 4 a 5 tohoto rozsudku, se původní jedno řízení rozdělilo na tři samostatná řízení. Proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 19. 3. 2012, čj. 3378/12-1300-505196, o odvolání proti dodatečným platebním výměrům týkajícím se zdaňovacích období 1. až 4. čtvrtletí roku 2002, podal stěžovatel novou žalobu, kterou krajský soud zamítl v samostatném soudním řízení rozsudkem ze dne 25. 3. 2015, čj. 15 Af 237/2012 – 77. Kasační stížnost stěžovatele proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2016, čj. 6 Afs 104/2015 – 41; řízení ve vztahu k dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období roku 2002 je tak definitivně ukončeno. V dalším samostatném soudním řízení krajský soud rozsudkem ze dne 25. 3. 2015, čj. 15 Af 39/2014 – 57, zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2014, čj. 8890/14-5000-14203-711315, o odvolání proti dodatečným platebním výměrům týkajícím se zdaňovacích období leden až prosinec roku 2003. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku je vedena pod sp. zn. 10 Afs 99/2015. Nynější řízení se tedy týká 2. až 4. čtvrtletí roku 2001.

III. Řízení před krajským soudem

[7] Proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 19. 3. 2012, čj. 3373/12-1300-505196, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2001, podal stěžovatel žalobu, jež byla zamítnuta rozsudkem krajského soudu napadeným nyní projednávanou kasační stížností.

[8] V žalobě stěžovatel vznesl námitku prekluze s odkazem na § 148 odst. 1 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť otázku prekluze je podle jeho názoru zapotřebí posuzovat podle nové právní úpravy, přičemž subjektivní i objektivní prekluzivní lhůty k vyměření daně z přidané hodnoty za

zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2001 marně uplynuly. Stěžovatel poté obsáhle polemizoval s názorem, že byly splněny podmínky pro stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků; v materiálech předkládaných stěžovatelem v průběhu daňové kontroly se sice nacházely nesrovnalosti, i přes ně však bylo možné daňovou povinnost stanovit dokazováním.

[9] K ukončení daňové kontroly podle stěžovatele došlo v rozporu s ustálenou judikaturou, neboť správce daně při podpisu protokolu o jednání ze dne 3. 8. 2005 zjevně akceptoval, že se stěžovatel ve lhůtě do 22. 8. 2005 vyjádří k výsledkům kontroly. Toto vyjádření stěžovatel dne 22. 8. 2005 skutečně předložil, avšak správce daně se jím odmítl zabývat s odůvodněním, že bylo předloženo až po ukončení daňové kontroly. Ta byla ukončena již dne 3. 8. 2005, a to na základě podpisu zástupce stěžovatele do protokolu o ústním jednání. Tím podle stěžovatele došlo k porušení jeho práv vyplývajících z § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Protokol o projednání zprávy ze dne 3. 8. 2005 protokolem obsahově není, neboť je v něm uvedeno, že stěžovatel byl se zprávou „seznámen“, nikoliv, že s ním byla řádně „projednána“. V protokolu navíc chybí odkaz na číslo jednací zprávy a jsou v něm uvedeny zmatečně tři body, jež měly být předmětem projednání: „1) stanovisko správce daně k vyjádření žalobce ze dne 19. 5. 2005 k protokolu o jednání ze dne 4. 5. 2005; 2) projednání zprávy daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2001 až 2003; a 3) projednání zprávy daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roků 2001 až 2003.“

[10] K pochybení na straně žalovaného došlo i tím, že neseznámil stěžovatele s obsahem pomůcek použitých k doměření daně. Úřední záznam o pomůckách vznikl dne 31. 8. 2005, tedy až po 3. 8. 2005, dni, kterým měla být daňová kontrola ukončena. Protokol o pomůckách tak stěžovateli nemohl být a nebyl předložen za účelem vyjádření případných námitek a dodržení zásady dvojinstančnosti řízení. V důsledku toho bylo porušeno stěžovatelovo právo na vyjádření, vyplývající z § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků.

[11] Krajský soud neshledal stěžovatelovy námitky důvodnými a žalobu zamítl. Prekluzivní lhůty začaly běžet před účinností nového daňového řádu, proto se počítání času v souladu s přechodnými ustanoveními nového daňového řádu (srov. jeho § 264 odst. 4) a judikaturou Nejvyššího správního soudu řídí pravidly stanovenými v zákoně o správě daní a poplatků, podle kterých k uplynutí prekluzivních lhůt pro vyměření daně nedošlo. Ke splnění podmínek pro stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků krajský soud uvedl, že se jedná o otázku, jež byla ve vztahu ke stěžovateli pravomocně vyřešena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, čj. 9 Afs 71/2012 – 34. Na závěry zdejšího soudu proto krajský soud odkázal s tím, že neshledal důvody, proč by měl otázku opětovně posuzovat či se od závěrů Nejvyššího správního soudu odchýlit.

[12] K otázce ukončení daňové kontroly krajský soud uvedl, že zařazení projednání stanoviska a zprávy o výsledku daňové kontroly ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob do předmětu jednání nezpůsobuje nesrozumitelnost protokolace, neboť obsah protokolu vymezenému předmětu plně odpovídá. Z obsahu protokolu především vyplývá, že správce daně se stěžovatelem skutečně dne 3. 8. 2005 projednával výsledky zprávy z daňové

pokračování

kontroly vyhotovené pod čj. 151735/05/214931/6715. Není podstatné, že číslo jednací zprávy nebylo v protokolu výslovně uvedeno, neboť z obsahu protokolu a zmíněné zprávy je zřejmé, že byla projednávána právě tato zpráva. O řádném projednání pak dále svědčí jak skutečnost, že stěžovatelův zástupce dne 3. 8. 2005 zmiňovaný protokol podepsal, tak to, že dva stěžovatelovi zástupci podepsali zprávu o výsledku daňové kontroly, čímž její projednání potvrdili. Podpisem zprávy o daňové kontrole jsou přitom daňová kontrola a projednání zprávy o ní s ohledem na § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků zakončeny. K porušení zmíněného ustanovení pak nemohlo dojít tím, že správce daně a původní žalovaný neakceptovali stěžovatelovo vyjádření předložené 22. 8. 2005.

[13] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku směřující k seznámení stěžovatele s obsahem pomůcek. Nezpochybnil skutečnosti uvedené stěžovatelem, avšak tento postup s ohledem na specifické skutkové okolnosti daného případu nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí. Postup správce daně, který datoval úřední záznam o pomůckách až po ukončení daňové kontroly, krajský soud vyhodnotil jako standardní pro danou dobu s ohledem na tehdy platnou úpravu obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků a tehdejší judikaturu správních soudů. Stěžovatel nevyužil možnosti do pomůcek nahlédnout, a to po celou dobu od ukončení daňové kontroly 3. 8. 2005 až do 19. 9. 2005, kdy byly vydány dodatečné platební výměry, ani po jejich vydání během prvního odvolacího řízení, ani později, až do vydání výše zmíněných rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 3. 2012. Krajský soud na základě uvedeného dospěl k závěru, že stěžovatel nevyužil možnosti seznámit se s pomůckami prostřednictvím § 23 zákona o správě daní a poplatků nevyužil během daňového řízení, tuto námitku uplatnil poprvé až při ústním jednání před soudem dne 16. 9. 2009 v řízení vedeném pod sp. zn. 15 Ca 280/2006, nelze proto dovodit zkrácení jeho práv.

IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[14] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností z důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. S ohledem na pravomocná rozhodnutí již vydaná v dané věci a meritorní otázky v nich vyřešené stěžovatel předmětem své kasační stížnosti učinil dvě otázky, a to (i) nezákonnost ukončení daňové kontroly a (ii) skutečnost, že nebyl při ukončení daňové kontroly seznámen s obsahem opatřených pomůcek.

[15] Pokud jde o nezákonnost ukončení daňové kontroly, stěžovatel opakuje svou argumentaci předestřenu již v žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Nezákonnost tedy spatřuje především v tom, že se správce daně odmítl zabývat jeho vyjádřením k výsledkům daňové kontroly s ohledem na její ukončení. Z obsahu protokolu nevyplývá nic, co by svědčilo o řádném projednání zprávy; kontrolovaný subjekt přitom nelze při jediném jednání seznámit se zprávou, sdělit mu, že je tím zpráva projednána, a kontrolu uzavřít. Takový postup vede ke krácení stěžovatelových práv, neboť v jeho důsledku nemohl navrhnout případné doplnění zprávy a vyjádřit se ke způsobu hodnocení důkazních prostředků. Pokud bylo předmětem projednání rovněž stanovisko správce daně uvedené v protokolu pod bodem 1), ke kterému měl stěžovatel rovněž právo se vyjádřit, správce daně nebyl oprávněn zároveň projednávat zprávu o výsledku kontroly. Právo vyjádřit se

zároveň nemůže být nahrazeno seznamováním stěžovatele s dílčími stanovisky správce daně v průběhu daňové kontroly.

[16] Pokud jde o nahlížení do pomůcek, stěžovatel považuje za nepřijatelnou výtku krajského soudu, že nevyužil práva do pomůcek nahlédnout, pokud krajský soud sám uznal, že do pomůcek v době kontroly v důsledku tehdejší praxe nahlížet nemohl. Úřední záznam o pomůckách navíc vznikl až 6. 9. 2005, tedy až po skončení daňové kontroly. Protokol o pomůckách tak nemohl být při ukončení daňové kontroly stěžovateli předložen, aby mohl realizovat své právo vyjádřit se podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel přitom poukazuje na pozdější judikaturu správních soudů a na pokyn finančního ředitelství ze dne 1. 7. 2009, který zmíněnou praxi usměrnil tak, aby daňové subjekty byly napříště s obsahem pomůcek seznámeny před vydáním platebního výměru. Za nepřijatelnou považuje stěžovatel i výtku krajského soudu, že neuplatnil tuto námitku v původním odvolacím řízení, zakončeném vydáním rozhodnutí dne 5. 10. 2006. Žalovaný totiž nové rozhodnutí o odvolání vydal 19. 3. 2012, tedy až po usměrnění rozhodovací praxe; tuto nezákonnost měl proto reflektovat buď žalovaný, anebo alespoň krajský soud.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu uvedenými v kasační stížnosti napadeném rozsudku. Poukázal přitom i na předchozí rozhodnutí vydaná v této věci, zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, čj. 9 Afs 71/2012 – 34, kterým sice bylo rozhodnutí krajského soudu zrušeno z důvodu nezohlednění prekluze, avšak meritorní stěžovatelovy námitky byly shledány nedůvodnými. Žalovaný pak v novém řízení při posuzování stěžovatelova odvolání postupoval v souladu s názorem soudu a vycházel ze skutkového stavu v době podání původního odvolání a z námitek v tomto odvolání obsažených. Závěrem žalovaný zrekapituloval okolnosti, jež odůvodňovaly splnění zákonných podmínek pro přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[18] Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Na základě ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné. K výše uvedeným vadám Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti. Soud přezkoumal napadený rozsudek, přihlédl k námitkám uplatněným stěžovatelem a žádné z výše uvedených pochybení v řízení před krajským soudem neshledal.

[19] Nejvyšší správní soud považuje za nutné ještě před vypořádáním stěžovatelových kasačních námitek vymezit rámec vlastního přezkumu. S ohledem na to, že daná věc byla Nejvyšším správním soudem již několikrát projednávána, stěžovatel omezil své kasační námitky pouze na výše zmíněné dvě. Avšak v důsledku rozdělení odvolacího řízení, jakož i následných soudních řízení o žalobách proti samostatným rozhodnutím žalovaného

pokračování

ve vztahu k dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období let 2001, 2002 a 2003, Nejvyšší správní soud již věcně přezkoumal i námitky uplatněné v nyní projednávané kasační stížnosti, a to v bodech 42–51 rozsudku ze dne 27. 4. 2016, čj. 6 Afs 104/2015 – 41, vztahujícího se k dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období roku 2002. Tyto námitky přitom zdejší soud neshledal důvodnými. Přestože se původní řízení „rozštěpilo“ na tři samostatná, jedná se stále o totožné daňové řízení. Nejvyšší správní soud by nemohl stěžovatelovy námitky posoudit v tomto rozhodnutí odlišně, než jak to udělal ve výše zmíněném rozsudku týkajícím se dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období roku 2002; svou argumentaci obsaženou ve zmíněném rozsudku proto níže pouze ve stručnosti rekapituluje.

[20] Ve vztahu k námitce nezákonného ukončení daňové kontroly Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 6 Afs 104/2015 – 41 uvedl, že v postupu krajského soudu a správních orgánů neshledal pochybení. Krajský soud totiž správně dovodil, že obsah protokolu o ústním jednání ze dne 3. 8. 2005 odpovídá zprávě o daňové kontrole z téhož dne, vyhotovené pod čj. 151735/05/214931/6715. Absence čísla jednacího zmíněné zprávy v protokolu proto nemůže způsobit vadu mající vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Tato zpráva byla navíc stěžovatelovým právním zástupcem dne 3. 8. 2005 podepsána, stejně jako protokol o jejím projednání, čímž bylo její projednání a zakončení daňové kontroly ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků bez pochyb potvrzeno [pozn.: *rozhodnutí krajského soudu, stejně jako jiná rozhodnutí v dané věci chybně uvádějí, že zpráva byla podepsána dvěma zástupci stěžovatele; dvěma zástupci stěžovatele byl však podepsán protokol o jejím projednání, samotná zpráva byla podepsána pouze právním zástupcem stěžovatele, JUDr. Lubošem Hendrychem*]. Nelze se ztotožnit ani s názorem, že protokol je „zmatečný“, jak tvrdí stěžovatel, neboť obsah protokolu odpovídá vymezenému předmětu jednání o třech bodech.

[21] Také odmítnutí správce daně akceptovat vyjádření stěžovatele ke zprávě o daňové kontrole po ukončení daňové kontroly shledal Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem legitimním. Stěžovatel ve svém vyjádření k protokolu o ústním jednání uváděl konkrétní okolnosti, které podle jeho názoru vedly k nesprávnému stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, a nikoli pomocí řádně provedeného dokazování, a to poté, co v průběhu daňové kontroly účelově měnil svá tvrzení a předkládané důkazy podle toho, která z jeho předchozích tvrzení zrovna správce daně zpochybnil. V takovém případě, pokud je daňové řízení vnímáno jako celek, nelze hodnotit jako nezákonné, že správce daně odmítl akceptovat další vyjádření po ukončení daňové kontroly. Okolnostmi a tvrzeními obsaženými ve vyjádření se navíc v průběhu dalšího řízení zabývaly jak správní orgány, tak správní soudy, v souvislosti s čímž Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svůj rozsudek ze dne 10. 10. 2013, čj. 9 Afs 71/2012 – 34, v němž se podrobně a úplně vypořádal se stěžovatelovými námitkami směřujícími proti stanovení daně podle pomůcek.

[22] Nejvyšší správní soud se ztotožnil rovněž s úvahou krajského soudu, podle které neseznámení stěžovatele s obsahem pomůcek před vydáním dodatečných platebních výměrů nezakládá bez dalšího nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Je sice pravda, že pozdější judikatura dovodila, že správce daně by měl navzdory znění § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků daňovému subjektu nahlédnutí do pomůcek

zásadně umožnit (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, čj. 1 Afs 94/2006 - 60, publ. pod č. 1146/2007 Sb. NSS). Nicméně postup správce daně, který stěžovateli neodepřel nahlížet do správního spisu a do pomůcek, neboť ten se o to během původního řízení ani nepokoušel, ale pouze jej nevyzval k tomu, aby se s obsahem pomůcek seznámil, byl v dané době s ohledem na právní úpravu obsaženou v § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a tehdejší judikaturu správních soudů konformní.

[23] Stěžovatel se přitom nepokusil využít možnosti nahlédnout do pomůcek po celou dobu od 3. 8. 2005, kdy byl podle výše zmiňovaného protokolu o ústním jednání srozuměn s tím, že mu bude daň vyměřena pomocí pomůcek, až do vydání nového rozhodnutí žalovaného o odvolání dne 19. 3. 2012. Tuto námitku vznesl poprvé až při ústním jednání před krajským soudem dne 16. 9. 2009. S ohledem na tyto okolnosti Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru krajského soudu, že postupem správce daně nedošlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[24] Nejvyšší správní soud uzavírá, že zákonnost správního řízení a řízení před krajským soudem byla podrobena zevrubnému přezkumu, veškeré stěžovatelovy námitky byly postupně vyvráceny.

VI. Závěr a náklady řízení

[25] Kasační námitky proto nebyly Nejvyšším správním soudem shledány důvodnými a ani z přezkumu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., který Nejvyšší správní soud provádí z úřední povinnosti, nevyplýval důvod pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu. V důsledku toho byla kasační stížnost v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. větou poslední zamítnuta.

[26] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Toto právo by náleželo žalovanému, protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že ani žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. července 2016

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu