



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Z. Z.**, zastoupený Mgr. Ing. Michalem Hebkým, advokátem, sídlem Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č. j. 41141/20/5200-10421-711811, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2022, č. j. 31 Af 1/2021-101,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] V průběhu daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 vznikly Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) pochybnosti ohledně výdajů vynaložených na nákup nástrojů k obrábění kovů od společností FERMA s.r.o. v likvidaci a ZORNET, s.r.o. v likvidaci (dále jen společnosti „FERMA“ a „ZORNET“). Vzhledem k tomu, že žalobcem doložená skladová evidence a účetnictví vykazovaly takové nedostatky, že daň nebylo možné stanovit na základě dokazování, přistoupil správce daně ke stanovení daně podle pomůcek a dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 11. 2019, č. j. 2002620/19/3309-51521-703603, č. j. 2002678/19/3309-51521-703603 a č. j. 2002729/19/ 3309-51521-703603, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období a stanovil povinnost uhradit penále. Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům bránil odvoláním, které žalovaný

rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného o odvolání, dle jeho názoru se žalovaný v odůvodnění dostatečně vypořádal se všemi odvolacími námitkami (i s přihlédnutím k délce podaného odvolání, které čítalo celkem 154 stran). Krajský soud dále dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že správce daně se při projednání zprávy o daňové kontrole sice dopustil dílčího procesního pochybení, neboť nedostatečně odůvodnil, zda se žalobce projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbal. Tuto vadu však v odvolacím řízení žalovaný napravil a učinil odůvodněný závěr, že se žalobce projednání zprávy o daňové kontrole skutečně vyhýbal. Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že dodatečné platební výměry byly pouze formálním úkonem. Naopak dospěl k závěru, že jejich vydání mělo vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně a že k pravomocnému doměření daně došlo v zákonem stanovené lhůtě.

[3] K věci samé krajský soud uvedl, že žalobce měl povinnost vést skladovou evidenci a stav zásob tak, aby bylo možné kdykoli v průběhu zdaňovacího období ověřit stav zásob a jejich ocenění. Žalobce vedl skladovou evidenci v kilogramech (bez rozlišení počtu a různých druhů nástrojů), a tedy ji nevedl dostatečně spolehlivě tak, aby bylo možné daň stanovit dokazováním. Na uvedeném dle krajského soudu nic nezměnilo ani předložené odborné vyjádření znaleckého ústavu, ze kterého vyplynulo, že žalobce nakoupené nástroje fyzicky třídil podle druhu. Účetně je totiž evidoval pouze souhrnně v kilogramech. Dle krajského soudu tak žalobcem zvolená evidence sice mohla být ekonomicky výhodná, avšak nebyla průkazná. Krajský soud proto potvrdil správnost závěrů daňových orgánů, že za takové situace nebylo možné stanovit daň na základě dokazování, ale bylo nutné přistoupit k použití pomůcek. Ke spolehlivosti daně stanovené podle pomůcek krajský soud uvedl, že při tomto způsobu stanovení daně je soudní přezkum omezen pouze na zjevně nepřiměřené a excesivní případy. Ve věci žalobce byly jako pomůcky využity jednak nezpochybněné důkazy, jednak hospodaření srovnatelných subjektů, které vykonávaly ve stejném zdaňovacím období činnost shodnou se žalobcem, spadaly pod stejného správce daně a používaly totožné nástroje. Z porovnání se srovnatelnými subjekty správce daně zjistil spotřebu nástrojů a její poměr k příjmům (výnosům), přičemž zjištěný poměr následně aplikoval na činnost žalobce. Krajský soud považoval postup daňových orgánů za logický, pomůcky za vhodně a přiměřeně zvolené, a proto uzavřel, že daň určená tímto způsobem byla stanovena dostatečně spolehlivě, nikoli v nepřiměřené výši či excesivně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Dle stěžovatele se krajský soud nedostatečně vypořádal s žalobní argumentací, rozsudek je tak nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. K vlastnímu průběhu daňového řízení stěžovatel uvedl, že se vždy řádně omluvil z nařízeného jednání, a proto nebylo možno dospět k závěru, že došlo k projednání zprávy o daňové kontrole a k jejímu zákonnému ukončení. Tato vada nebyla dle stěžovatele napravena ani v odvolacím řízení, i v jeho průběhu se stěžovatel vždy z jednání řádně omluvil. Daňové orgány s ním tedy zprávu o daňové kontrole neprojednaly. Z tohoto důvodu představují dodatečné platební výměry

pokračování

pouze formální úkony, které byly učiněny pouze za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Jejich oznámením proto nedošlo k prodloužení lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Prekluzivní lhůta tak dle stěžovatele marně uplynula, aniž by v jejím průběhu došlo k pravomocnému stanovení daně.

[5] K věci samé stěžovatel namítal, že unesl důkazní břemeno a prokázal realizaci plnění ze strany dodavatelů uvedených na dokladech. Tím také doložil uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňové orgány se však nevypořádaly s předloženými důkazy (zejména s doloženými fotografiemi) a tyto důkazy nehodnotily ve vzájemných souvislostech. Dle stěžovatele daňové orgány neunesly důkazní břemeno, neboť neprokázaly, že jím vedené účetnictví a skladová evidence jsou natolik neprůkazné, že na jejich základě nebylo možné stanovit daň dokazováním. Stěžovatel měl za to, že skladová evidence byla dostatečně spolehlivá, naplňovala zákonné požadavky a korespondovala s daňovými doklady. Vedení skladové evidence v kilogramech odpovídalo dle stěžovatele způsobu, jakým zboží od dodavatelů pořizoval. Třídění nástrojů dle druhu stěžovatel považoval za požadavek přehnaný a nereálný, k čemuž neúspěšně navrhoval provedení dokazování výsledkem svědků a odborným vyjádřením znaleckého ústavu. Dle stěžovatele nedošlo k naplnění podmínek pro přechod na pomůcky, neboť daň bylo možné stanovit dokazováním. Stěžovatel zároveň namítal, že daň byla stanovena v nepřiměřené výši, a to z důvodu využití zjevně nesrovnatelných subjektů. Dle stěžovatele správce daně nezohlednil specifika jeho činnosti a nesrovnával jeho podnikání s drobnými podnikajícími fyzickými osobami, nýbrž se společnostmi s vyšším obrátem. Správce daně měl rovněž využít celkové statistické údaje z podaných daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Rozsudek je dle žalovaného přezkoumatelný, neboť krajský soud se v něm (byť implicitně) vypořádal se všemi žalobními námitkami (s přihlédnutím k tomu, že žaloba čítala 89 stran a bylo obtížné v ní identifikovat jednotlivé žalobní body). K dílčí procesní vadě spočívající v řádném neprojednání zprávy o daňové kontrole správcem daně žalovaný připomněl, že tato vada byla napravena v odvolacím řízení. Dodatečné platební výměry nebyly dle žalovaného pouze formálními úkony, jejich oznámení proto mělo vliv na prodloužení běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. K pravomocnému doměření daně došlo v zákonem stanovené lhůtě. K věci samé žalovaný uvedl, že stěžovatel měl povinnost vést průkaznou skladovou evidenci, aby bylo možné kdykoli v průběhu zdaňovacího období ověřit stav zásob a jejich ocenění. Skladovou evidenci však vedl pouze v kilogramech, což vzhledem k charakteru náradí mělo za následek její neprůkaznost. Tu nemohly nahradit ani fotografie zboží ani odborné vyjádření, které sice upozorňovalo na obtíže při evidenci, nespolehlivost vedené skladové evidence však nevyvrátilo. Stěžovatel nedostatky skladové evidence neodstranil, proto nebylo možné stanovit daň dokazováním. Při stanovení daně na základě pomůcek byly dle žalovaného dodrženy zákonné podmínky a výsledná daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Stěžovatel sice dle žalovaného nesouhlasil s volbou srovnatelných subjektů, avšak neprokázal, že by rozdíly mezi těmito subjekty a stěžovatelem vedly k excesu při doměření daně, anebo že by měly za následek doměření daně ve zjevně nepřiměřené výši. Ke stanovení daně byly nadto využity také jiné pomůcky (nezpochybněné důkazy).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[8] Na úvod Nejvyšší správní soud podotýká, že rozsudkem ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41, zamítl kasační stížnost téhož stěžovatele ve věci související s nyní vedeným řízením. Ve věci vedené pod sp. zn. 7 Afs 139/2022 Nejvyšší správní soud posuzoval dodávky nástrojů na kovoobrábění od shodných dodavatelů (společností FERMA a ZORNET) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013, 1. až 4. čtvrtletí roku 2014 a ledna až března a května až prosince roku 2015 z hlediska oprávněnosti nárokovaných odpočtů daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval totožnými námitkami týkajícími se pravomocného stanovení daně v prekluzivní lhůtě (včetně otázky, zda oznámení dodatečných platebních výměrů prodloužilo lhůtu pro stanovení daně), průkaznosti předložené skladové evidence, jakož i namítaným neukončením daňové kontroly. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 7 Afs 139/2022-41 odchýlit a v podrobnostech na ně v následujícím textu odůvodnění odkazuje.

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu, neboť případná nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí je vadou natolik závažnou, která znemožňuje jeho soudní přezkum. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku však Nejvyšší správní soud neshledal, neboť krajský soud se v odůvodnění náležitě vypořádal se všemi námitkami obsaženými v podané žalobě (a upřesňujícím podání), přičemž z obsahu odůvodnění je seznatelné, na základě jakých konkrétních úvah soud dospěl k vysloveným závěrům. Subjektivní nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu a s jeho argumentací nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[10] V souzené věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda byly naplněny zákonné podmínky pro doměření daně z příjmů fyzických osob stěžovateli za zdaňovací období let 2013 až 2015 za použití pomůcek.

[11] Krajský soud v napadeném rozsudku správně vycházel z toho, že primární povinnost tvrdit a prokázat správnost daňových povinností leží na daňovém subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí unést břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, nastupuje stanovení daně dalším způsobem, a sice podle pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.* Je tedy zřejmé, že stanovit daň podle pomůcek je možné za splnění tří následujících podmínek: (1) daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, (2) daň nebylo možné stanovit daň dokazováním a (3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

[12] Je tedy zřejmé, že stanovení daně za použití pomůcek je postupem, který nastupuje v případě, nedostojí-li daňový subjekt svým zákonným povinnostem, přičemž daň

pokračování

z tohoto důvodu nelze stanovit dokazováním. Jakkoli použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň (pokud možno co nejvíce) blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky vlastního pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021-21). V rozsudku ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 293/2020-56, Nejvyšší správní soud s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, vyslovil, že *„ke stanovení daně podle pomůcek přistupuje správce daně v situaci, kdy daňový subjekt při dokazování tvrzených skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Pomůcky proto přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. V takovém případě totiž není úkolem správce daně dohledávat za daňový subjekt důkazní prostředky. Ke stanovení daně podle pomůcek tak správce daně přistupuje typicky tehdy, kde daňový subjekt předložil účetnictví neúplné či nevěrohodné“*.

[13] V § 98 odst. 3 daňového řádu je obsažen demonstrativní výčet možných pomůcek. Pomůckou však může být jakýkoli poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti. Volba, kterou z dostupných a způsobilých pomůcek správce daně pro kvalifikovaný odhad použije, je na správci daně. Omezen je pouze v tom, že nesmí dojít k hrubému či zjevnému excesu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Žalovaný ani správní soudy pak nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek, nedošlo-li zcela zjevně k nesprávnému či nelogickému postupu při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost správcem daně použitých pomůcek je z povahy věci třeba vnímat značně restriktivně. Námítkám, které nepoukazují na výše zmíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je obecně zpochybňována toliko vlastní spolehlivost daně stanovené podle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40).

[14] V souzené věci krajský soud správně dovodil, že primární pochybnosti daňových orgánů spočívaly v tom, že dle předložených daňových dokladů stěžovatel nakoupil kovoobráběcí nástroje nestandardně (a sice pouze v jediné položce v kilogramech), bez uvedení konkrétního množství jednotlivých nástrojů a v některých případech i druhu dodaných nástrojů. Ohledně sporných obchodních případů nadto s dodavatelem neuzavřel písemné kupní smlouvy a nepředložil záznamy o přepravě. Úhrada zboží probíhala v hotovosti, přestože stěžovatel nedisponoval dostatkem finančních prostředků v pokladně, aby bylo možné hotovostní úhrady provést. Pochybnosti daňových orgánů umocnily také skutečnosti zjištěné ve vztahu k samotným dodavatelům deklarovaným na dokladech (virtuální sídla, nekomunikace se správcem daně, aj.).

[15] Další pochybnosti založilo i vlastní vedení skladové evidence nakoupeného zboží (nástrojů). Účetně vedená skladová evidence totiž obsahovala pouze informace o datu a hmotnosti v kilogramech pořízených nástrojů a jejich celkový výdej v kilogramech a byla formálně vytvořena tak, aby odpovídala předloženým přijatým daňovým dokladům. Nebylo z ní zřejmé, jaké konkrétní nástroje, v jakém množství a ceně stěžovatel nástroje pořídil, ani to, jaké nástroje, v jakém množství, ceně a komu vydal k použití. Skladová

evidence nerozdělovala nástroje dle druhu, přestože fyzicky stěžovatel nástroje dle jednotlivých druhů třídil, jak vyplynulo z místního šetření i předložených fotografií. Skladová evidence tak neodpovídala realitě, neposkytovala spolehlivý a důvěryhodný obraz o stavu a pohybu zásob, nezajišťovala průkazné vedení evidence o zásobách tak, aby stěžovatel byl schopen v průběhu účetního období prokázat stav zásob, včetně jejich ocenění. Ze skladové evidence tedy nebylo možné zjistit, v jaké ceně byl určitý druh nástroje pořízen, ani to, v jaké hodnotě byl stejný druh ze skladu vydán k použití ve výrobním procesu. Skladová evidence tak nebyla způsobilá prokázat, zda veškeré výdaje (náklady) vynaložené na nákup těchto nástrojů skutečně sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. zda tyto výdaje byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[16] Dle předložené skladové evidence měl nadto stěžovatel ke konci roku disponovat určitým množstvím nástrojů jako zůstatkem zásob, avšak v přílohách k daňovému přiznání k dani z příjmů fyzických osob za řešená zdaňovací období stěžovatel vykázal na konci zdaňovacího období stav zásob ve výši 0 Kč. Bez průkazné a správně vedené evidence nebylo možné k poslednímu dni příslušného zdaňovacího období provést porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním, vyčíslit rozdíly a o tyto upravit základ daně ve smyslu § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů. Na základě výše uvedeného tak krajský soud a daňové orgány dospěly ke správnému závěru, že skladová evidence neposkytuje dostatečně spolehlivý obraz o stavu zásob stěžovatele, resp. je v rozporu s tím, jakým způsobem stěžovatel nakoupené nástroje skutečně evidoval a skladoval. Shodné závěry Nejvyšší správní soud vyslovil též v rozsudku č. j. 7 Afs 139/2022-41 (viz body 25 až 27).

[17] Nedostatky ve vedené skladové evidenci nebyly odstraněny ani předloženými fotografiemi, zpracovaným odborným vyjádřením či výslechem P. H., který jednal za oba dodavatele FERMA a ZORNET. Ačkoliv svědek v obecné rovině potvrdil spolupráci se stěžovatelem, jeho výpověď se rozchází s tvrzeními stěžovatele (zejména v otázkách navázání spolupráce, přepravy, místa a způsobu převzetí a úhrady zboží) a neobsahuje žádné konkrétní skutečnosti k dodavatelům daného zboží. Vzhledem k tvrzenému objemu dodávaného zboží byla jako nevěrohodná hodnocena i výpověď jmenovaného svědka, že předávané zboží bylo váženo na osobní váze (zvláště v případech, kdy k předávce zboží mělo docházet na „půli cesty“, např. v Brně u Makra nebo na Rohlence). Krajský soud správně uzavřel, že výpověď svědka nemohla nahradit skladovou evidenci, přičemž ani doložené fotografie neoznačeného náradí nemohly samy o sobě prokázat, že stěžovateli byly dodány právě nástroje dle předložených faktur (a v hodnotě odpovídající údajům na fakturách). Nejvyšší správní soud se ztotožnil také s tím, jakým způsobem se krajský soud a žalovaný vypořádali s odborným vyjádřením ze dne 4. 4. 2019, z jehož obsahu plyne pouze tolik, že skladová evidence nástrojů v kusech dle druhu zboží by byla neekonomická (shodně k tomu též rozsudek č. j. 7 Afs 139/2022-41, bod 28).

[18] Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s krajským soudem potvrzuje, že míra nedostatků stěžovatelova účetnictví, především jím (ne)vedené skladové evidence, vedla k tomu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto daňové orgány důvodně přistoupily k jejímu stanovení za použití pomůcek. Při tomto způsobu stanovení daně se správní soudy mohou dle výše citované judikatury zabývat pouze tím, zda nedošlo k excesivnímu stanovení výše daně. Stěžovatel sice tvrdil hrubý nepoměr mezi doměřenou daňovou povinností a tou, která mu měla být dle jeho názoru stanovena, Nejvyšší správní

pokračování

soud však ve shodě s krajským soudem hrubé vybočení neshledal. Správce daně použil jako pomůcky nezpochybněné důkazy a dále porovnal, hospodaření stěžovatele se srovnatelnými subjekty. Stěžovatel zpochybňoval výběr konkrétních subjektů, které nepovažoval za srovnatelné (zejména z důvodu dosahování vyššího obrátu), Nejvyšší správní soud však ve shodě s krajským soudem nezjistil, že by vybrané společnosti vykazovaly takové odlišnosti, které by vyloučily možnost jejich porovnání se stěžovatelem. Byť se obrat srovnatelných subjektů lišil, stěžovatel zcela pominul, že správce daně vycházel z poměru, v jakém tyto subjekty obdobné nástroje využívaly (v jaké výši se spotřebované obráběcí nástroje podílely na realizovaných tržbách z vyrobených výrobků). Tento poměr zůstal zachován (bez ohledu na velikost obrátu). Pokud totiž společnost více vyráběla a prodávala, zákonitě i nakupovala větší množství nástrojů. Správce daně nadto nevycházel pouze z údajů od jediné společnosti, nýbrž od několika srovnatelných subjektů, čímž se snížila možnost případných odchylek. Pokud stěžovatel požadoval, aby daňové orgány vycházely z průměrných statistických údajů o dani doměřené fyzickým osobám, je nutno konstatovat, že v takovém případě by porovnání vycházelo z údajů subjektů ze zcela jiných oborů podnikání, a tedy by se zcela jistě nejednalo o srovnatelné subjekty.

[19] Ke zbývajícím námitkám procesního charakteru Nejvyšší správní soud s odkazem na závěry vyslovené v dřívějším rozsudku č. j. 7 Afs 139/2022-41 pouze ve stručnosti uvádí, že krajský soud dospěl ke správnému závěru, že k doměření daně nedošlo po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dodatečné platební výměry správce daně vydal na základě řádně zahájené daňové kontroly a v ní opatřených podkladů, a tedy se nejednalo o pouhé formální úkony učiněné ve snaze prodloužit lhůtu pro stanovení daně (viz k tomu shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29). Dodatečné platební výměry tak prodloužily lhůtu pro stanovení ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.

[20] K projednání zprávy o daňové kontrole pak Nejvyšší správní soud doplňuje, že při ukončení daňové kontroly je třeba odlišovat dva okamžiky, a sice seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolních zjištění a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (projednání daňové zprávy s daňovým subjektem). V prvním případě dochází k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude správce daně vycházet při zpracování zprávy o daňové kontrole. Jeho prostřednictvím se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření. Smyslem projednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem je již pouhé formální zakončení daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36).

[21] Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu a daňových orgánů, že se vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Brojí tedy výhradně proti formálnímu zakončení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud však ve shodě s krajským soudem uvádí, že v průběhu daňové kontroly se zástupkyně stěžovatele opakovaně omlouvala z důvodu pracovní neschopnosti a pobytu v lázních. Jelikož však projednání zprávy o daňové kontrole představuje pouze formální ukončení celého procesu daňové kontroly, nic nebránilo, aby k tomuto úkonu zástupkyně pověřila substituta, neboť k vlastnímu projednání zprávy o daňové kontrole již nebyla třeba (z důvodů uvedených výše) obsáhlá znalost případu. Žalovaný v odvolacím řízení přesto z procesní opatrnosti uložil správci daně zprávu o daňové kontrole se stěžovatelem projednat. Avšak i nová zástupkyně stěžovatele se z termínů jednání opakovaně omlouvala, a sice s odkazem na uplynutí lhůty pro stanovení

daně v důsledku předešlého neprojednání zprávy o daňové kontrole. Toto jednání a celkový sled předchozích událostí tedy nepochybně je možno hodnotit jako účelovou snahu stěžovatele vyhýbat se projednání zprávy o daňové kontrole, a proto byly naplněny zákonné podmínky pro zaslání zprávy daňovému subjektu dle § 88 odst. 5 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[23] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 1. června 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu