ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudce Michala Bobka a soudkyně Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **M. V.**, zastoupen JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou se sídlem Na Maninách 1424/25, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2018, č. j. 19802/18/5200-10421-709857, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 6. 2021, č. j. 54 Af 23/2018 - 99,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Předmětem projednávané věci je řada údajných procesních pochybení správce daně, mimo jiné seznámení s výsledkem kontrolního zjištění; úřední osoby; ukončení daňové kontroly; dokazování a rozložení důkazního břemene; nahlížení do spisu; vedení daňového spisu a penále.

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 9. 2017, č. j. 4212065/17/2114-50521-109834 a č. j. 4212193/17/2114-50521-109834, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2011 (ve výši 275 730 Kč) a 2012 (ve výši 88 110 Kč). Současně mu uložil povinnost

uhradit penále z doměřené daně. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a oprávněnosti vynaložení výdajů (zednické, elektromontážní, stavební a další práce a nákup materiálu) ve vztahu k nemovitostem (stěžovatel jich evidoval vícero a další nabyl), charakteru jejich využití (zda šlo o opravu nebo technické zhodnocení nemovitostí, či se jednalo o nabytí hmotného majetku) a zda byly výdaje vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů. Žalobce dle správce daně pochybnosti nevyvrátil, tudíž neunesl své důkazní břemeno a neprokázal vynaložení nákladů v souladu s § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[3] Proti výše uvedeným výměrům podal žalobce odvolání. V něm zejména zdůraznil, že mu správce daně neumožnil se seznámit s daňovým spisem. Kontrolní zjištění s ním nebyla řádně projednána, stejně jako zpráva o daňové kontrole, kterou považuje za překvapivou a skutkové závěry v ní uvedené za nepravdivé. K objasnění skutkového stavu navrhl žalobce důkaz daňovými spisy týkajícími se daní z nemovitostí na zdaňovací období 2010, 2011 a 2012. Skutečnost, že neměl čas dokončit kolaudaci, nemůže svědčit o pozdější realizaci stavby (dle žalobce oprava garáží). Správce daně neunesl své důkazní břemeno – nezjistil řádně skutkový stav věci. Není ani zřejmé, proč správce daně neprovedl výslech již předvolaného svědka, který mohl dosvědčit, že garáže byly postaveny již dříve. Dodatečné platební výměry jsou neurčité a nepřezkoumatelné.

[4] V doplnění odvolání uvedl, že mu ani v průběhu daňové kontroly, ani v odvolacím řízení nebylo umožněno seznámit se s důkazy, na jejichž základě byla daň doměřena (dne 29. 11. 2017 mu nebylo umožněno nahlížet do „jeho“ spisu, neboť spis se nenacházel na pracovišti, kam se žalobcova zástupkyně k nahlížení dostavila).

[5] Žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry. K odvolacím důvodům sdělil, že žalobce nevyužil ani nadstandartní lhůtu (více než sedm měsíců) k vyjádření se ke kontrolním zjištěním a následně se nedostavil ani k projednání zprávy o daňové kontrole (opakovaně se z ní omluvil). Správce daně vyhodnotil jednání žalobce jako vyhýbání se, resp. odmítnutí projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný označil veškeré námitky týkající se nesprávného postupu správce daně při provádění a ukončení daňové kontroly za nedůvodné. Připomněl, že namítané procesní vady byly řešeny opakovaně v rámci řízení o stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), včetně obecné žádosti o korespondenční nahlížení do spisu (ve své žádosti neuvedl, o co přesně žádá, o čemž byl správcem daně opakovaně zpraven). Správci daně vznikly pochybnosti, zda částky za nákup materiálu představovaly výdaje za běžné úpravy a údržbu objektů a zda se nejednalo o výdaje na pořízení hmotného investičního majetku, resp. technického zhodnocení. Po spolupráci s příslušným stavebním úřadem i z místních šetření na místě stavby získal dostatečné množství podkladů pro svá rozhodnutí. Upustil proto od dalšího předvolávání svědka M. N., kterého předtím hodlal k otázce stavu nemovitých věcí, na něž měly být výdaje užity, vyslechnout. S ohledem na shromážděné podklady se totiž tato výpověď jevila jako nadbytečná.

[6] Krajský soud přisvědčil závěrům žalovaného a žalobu zamítl.

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost (31 stran textu členěných do 109 odstavců). V řízení před krajským

soudem čítala žaloba a následná korespondence mezi stranami souhrnně 80 stran. Nejvyšší správní soud proto nebude v podrobnostech rekapitulovat jednotlivé stížnostní body a v zájmu přehlednosti tohoto rozsudku je rozvede dále při jejich vypořádání. Ostatně jde z velké části o rekapitulaci skutkového stavu shrnutého v rozsudku krajského soudu a setrvání na stanoviscích stran.

II. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Soud nejprve přistoupil k posouzení, zda v daném případě došlo ke splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.")], kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. a v řízení je řádně zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými důvody; neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že rozsudek krajského soudu provádí v bodech 36 až 52 detailní rekapitulaci obsahu správního spisu. Tam učiněná zjištění stěžovatel nijak relevantně nerozporuje, byť nesouhlasí s jejich právním posouzením. NSS tak nepovažuje za vhodné je znovu reprodukovat a odkazuje v tomto rozsahu na rozhodnutí krajského soudu. Odůvodnění tohoto rozsudku pak NSS strukturoval dle okruhů stěžovatelem uplatněných kasačních námitek, a to následujícím způsobem:

- *II. A.* Neseznámení s výsledky kontrolního zjištění;
- *II. B.* Úřední osoby a zásada písemnosti;
- *II. C.* Dokazování;
- *II. D.* Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku;
- *II. E.* Nahlížení do spisu;
- *II. F.* Předčasné ukončení daňové kontroly;
- *II. G.* Penále.

II. A. Neseznámení s výsledky kontrolního zjištění

[11] Krajský soud v souzené věci neměl pochyb o tom, že k seznámení s výsledky kontrolních zjištění došlo při jednání dne 11. 5. 2016. Dle protokolu mělo být předmětem jednání „*seznámení s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 a daně silniční za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 v plném rozsahu*". V protokolu se dále na straně 4 přímo uvádí, že „*zástupci daňového subjektu byly předány výsledky kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 a daně silniční za zdaňovací období roku 2011 a roku 2012 v plném rozsahu*". Stěžovatel nevznesl žádné výhrady k obsahu protokolu, což by dle krajského soudu zajisté bylo logickým důsledkem, kdyby mu nebyly předány výsledky kontrolního zjištění k daním z příjmů fyzických osob. Číslovku čtyři uvedenou na straně 5 protokolu

u položky „počet stran příloh“ pak krajský soud nevnímal jako počet stran předaných kontrolních zjištění, ale počet těchto zjištění (dva na dani silniční a dva k dani z příjmů). K tomuto uvedl, že i kdyby tomu tak nebylo, není pochyb o tom, že se s právními a skutkovými závěry stěžovatel seznámil nejpozději v okamžiku, kdy mu (resp. jeho zástupkyni) byly doručeny zprávy o daňové kontrole.

[12] V kasační stížnosti stěžovatel předně namítl, že se jednání dne 11. 5. 2016, v jehož průběhu měl být seznámen s výsledky kontrolního zjištění, *de facto* nevedlo. Poukázal dále na skutečnost, že přílohou protokolu z tohoto jednání jsou pouze 4 strany výsledků, což odpovídá počtu stran kontrolního zjištění na silniční dani. Až v soudním spise se tak stěžovatel poprvé seznámil s výsledky kontrolních zjištění na dani z příjmů za kalendářní období roku 2011 a 2012. Ačkoli tuto námitku stěžovatel setrvale opakoval již v průběhu daňové kontroly a odvolacím řízení, správce daně ani žalovaný na ni přezkoumatelným způsobem nereagovali.

[13] Krajskému soudu stěžovatel kromě toho vytýká rozporný postoj. Na jedné straně tvrdí, že k seznámení s výsledky kontrolních zjištění došlo již na jednání ze dne 11. 5. 2016, na stranu druhou však uvádí, že i kdyby výsledky nebyly předány, pak nemá pochyb, že se stěžovatel s právními a skutkovými závěry seznámil nejpozději v okamžiku, kdy mu byly doručeny zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel v tom spatřuje porušení vlastnického práva a práva na spravedlivý proces. Namítá, že skutečnost, zda byl či nebyl seznámen s výsledky kontrolních zjištění, by měl prokazovat správce daně, respektive žalovaný, a to v souladu se zásadou *in dubio pro mitius*. Daňové orgány přitom tvrdí, že to prokazují protokolem z jednání ze dne 11. 5. 2016, v něm se však výslovně stanoví, že obsahuje pouze 4 strany příloh. To má být v rozporu s tvrzením žalovaného o předání výsledků kontrolního zjištění na dani z příjmů za zdaňovací období 2011 a 2012, které měly obsahovat celkem 17 stran, naopak odpovídá to předaným výsledkům kontrolního zjištění k dani silniční, které obsahovaly 4 strany. Je to tedy žalovaný, resp. správce daně, kdo podle stěžovatele neprokázal dle ustanovení § 92 odst. 5 písmeno a) daňového řádu, že stěžovatele seznámil s výsledky kontrolních zjištění na dani z příjmů.

[14] Nejvyšší správní soud považuje závěry krajského soudu za správné. Předně nepovažuje tvrzení krajského soudu za protichůdná. Krajský soud sice v napadeném rozsudku na jednu stranu uvedl, jaký skutkový děj považuje za korektní (tj. že na jednání dne 11. 5. 2016 došlo k seznámení s výsledky kontrolních zjištění), na stranu druhou však poukázal rovněž na to, že ani v případě alternativy nabízené stěžovatelem, kterou však nepovažuje za reálnou, by nedošlo v řízení k vadě mající vliv na jeho zákonnost. Nejde proto o vzájemně rozporná tvrzení. Naopak. Krajský soud toliko zdůraznil, že stěžovatelem namítaná vada by neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť práva stěžovatele byla v rozhodné míře zachována.

[15] Podle § 88 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Institut seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření (§ 88 odst. 3) společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady,

z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledek kontrolního zjištění předkládá daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem lhůty k vyjádření ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole opakovaným doplňováním důkazních návrhů. Její funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole, která je zpravidla stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45).

[16] Rovněž je důležité, že daňová kontrola je svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazů, které vedou k vydání (dodatečného) platebního výměru (rozhodnutí o stanovení daně). Případné vady řízení může daňový subjekt namítat v odvolání, přičemž správce daně (v rámci tzv. autoremedury podle § 113 daňového řádu) či odvolací orgán (podle § 114 a násl. daňového řádu) mohou tyto vady přezkoumat a případně zhojit. Právě odvolací orgán má možnost (povinnost) provést dokazování tak, aby rozhodnutí (platební výměry) nevykazovalo vady (s vlivem na zákonnost). Odstraňuje-li vady prvostupňového řízení a rozhodnutí odvolací orgán, je nadán stejným okruhem oprávnění, které má správce daně. S odlišným právním názorem a novými skutkovými zjištěními (včetně důkazů, které je prokazují) je povinen daňový subjekt seznámit a umožnit mu se k nim vyjádřit. Procesní práva daňového subjektu tak zůstávají zachována i ve fázi daňového řízení po prvním rozhodnutí ve věci.

[17] V projednávané věci je klíčové, že stěžovatel byl nejpozději doručením zprávy o daňové kontrole seznámen se skutkovými a právními závěry správce daně a měl možnost (právo) svá procesní a hmotná práva plně hájit, byť i v rámci odvolání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019 - 39). Skutečnost, že se stěžovatel s výsledky kontrolních zjištění dle svých slov seznámil poprvé až v řízení před krajským soudem, jde výhradně k jeho tíži. Správce daně mu v seznámení se s výsledky kontrolních zjištění a vyjádření se k nim nijak nebránil.

[18] Kasační námitky existence vad týkajících se neseznámení stěžovatele s výsledky kontrolních zjištění proto nejsou důvodné.

II. B. Úřední osoby a zásada písemnosti

[19] Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že zákonodárce shledal (počínaje rokem 2014) požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným. Za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69, a ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 Afs 37/2015 - 59, uzavřel, že i před 1. 1. 2014 se jednalo o vadu (nevyhotovení úředního záznamu o úřední osobě), která nutně nevedla k nezákonnosti řízení (rozhodnutí). Samotný úřední záznam nezakládal pravomoc konkrétního úředníka rozhodnout o stanovení daně. Takové oprávnění plynulo z jeho pracovní pozice (vnitřních předpisů správce daně). Námitku podjatosti přitom stěžovatel nevznesl, a to ani poté, kdy byl seznámen s úředními osobami.

[20] Stěžovatel ve druhém okruhu kasačních námitek nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že každý pracovník správce daně je úřední osobou žalovaného. I s ohledem na povinnost mlčenlivosti podle jeho názoru nepostačí, pokud se pracovník finanční správy prokáže služebním průkazem. Poukazuje na to, že daňové řízení je založeno na zásadě písemnosti, přičemž informace o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, je podstatná pro možnost uplatnit námitku podjatosti. Požadavek na vyhotovení úředního záznamu, v němž jsou uvedeny úřední osoby správce daně, byl správci daně znám dostatečně dopředu a samotné pracovnice správce daně se stěžovateli omlouvaly, že úřední záznam nemají k dispozici.

[21] Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 12 odst. odst. 1 daňového řádu správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob. Úřední osobou je zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona (§ 12 odst. 2 daňového řádu). Úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem (§ 13 odst. 3 daňového řádu). O tom, kdo je v dané věci úřední osobou, správce daně osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena (§ 12 odst. 4 daňového řádu).

[22] Daňový řád před novelou č. 458/2011 Sb. obsahoval požadavek na vyhotovení úředního záznamu o tom, kdo je úřední osobou. Citovanou novelou však došlo k jeho vypuštění. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je přitom patrné, že zákonodárce vyhodnotil požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě jako nadbytečný. Za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat: „*Účelem stávající procesní právní úpravy bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou*“ (srov. důvodovou zprávu k vládnímu návrhu zákona č. 458/2011 Sb., sněmovní tisk 473/0, Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 6. volební období, 2010-2013, digitální repozitář).

[23] K provedení úkonů při správě daní navíc není nutné vydávat zvláštní pověření, které by mělo být založeno ve správním spisu a které by úřední osoby měly předkládat. Rozdělení činnosti mezi zaměstnance je otázkou vnitřní organizace práce správce daně. Stěžovatel měl právo na předložení služebních průkazů (§ 12 odst. 3 daňového řádu, § 16 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Nezpochybňuje přitom, že se zaměstnanci (zaměstnankyně) správce daně na jeho žádost prokázali služebními průkazy, a dodrželi proto náležitosti stanovené zákonem. Námitku podjatosti stěžovatel vůči těmto identifikovaným osobám vznést mohl, avšak tak neučinil.

[24] Druhá stížnostní námitka je tak s ohledem na právě uvedené nedůvodná. V souzené věci nebylo povinností pracovníků správce daně (úředních osob) předložit, byť k žádosti stěžovatele, úřední záznam o určení úředních osob. Stěžovateli nic nebránilo vejít do styku s úředními osobami, předat jim informace týkající se správy daní či namítat podjatost některé z nich.

II. C. Dokazování

[25] K otázce dokazování, která je předmětem třetího okruhu kasačních námitek, krajský soud v napadeném rozsudku shrnul prejudikaturu k důkaznímu břemenu a upozornil na povinnost daňového subjektu unést své důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením. Poukázal na to, že správce daně vyzval stěžovatele k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 a předložení důkazních prostředků prokazujících správnost a oprávněnost tvrzených daňových výdajů (konkrétně zednické a elektromontážní, stavební a další práce a nákup materiálu). Správce daně nabyl pochybnosti, jak tyto výdaje souvisely s podnikatelskou činností stěžovatele, případně kterých nemovitostí se vynaložené výdaje týkaly, a zda šlo o opravy, technické zhodnocení či jinou činnost (pořízení hmotného majetku apod.). Daňové řízení přitom není v zásadě koncentrováno, a tudíž stěžovatel měl fakticky po celou dobu řízení možnost předložit důkazní prostředky k vyvrácení pochyb správce daně. Stěžovatel však až v doplnění odvolání uvedl, že správce daně vychází z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť garáže již byly postaveny, a jejich stavba tak nemohla být realizována až v letech 2011 a 2012. Jako důkaz k prokázání tohoto tvrzení navrhl daňový spis k dani z nemovitých věcí z let 2010 – 2012.

[26] Tato argumentace se však dle krajského soudu zcela míjí se závěry, na kterých správce daně vystavěl své pochybnosti. Správce daně totiž na základě získaných podkladů pojal podezření, že sporné výdaje nebyly použity na nákup materiálu a služeb, či na běžné opravy a údržbu objektů, ale na výstavbu kanceláří (nikoli garáží). Stěžovatelova odvolací tvrzení tak vůbec relevantně nereagovala na pochybnosti správce daně vyjádřené v průběhu daňové kontroly. Žalovaný proto podle krajského soudu nepochybil, pokud v napadeném rozhodnutí z hlediska skutkového poukázal na relevantní zjištění správce daně.

[27] K námitkám ohledně neprovedení výslechu svědka N. krajský soud zčásti přisvědčil stěžovateli, že správce daně postupoval nesprávně. Nešlo však o vadu řízení, která by měla vliv na zákonnost. Výslech tohoto svědka totiž stěžovatel nenavrhl. Předvolání svědka bylo učiněno na základě důkazní iniciativy správce daně, který si však zajistil dostatečné množství jiných podkladů, které přesvědčivě odůvodňovaly jeho pochybnosti. Ztotožnil se proto s žalovaným, že výslech svědka N. by byl nadbytečný. Stav nemovitostí měl navíc prokazovat stěžovatel, nikoliv správce daně, který řádně zpochybnil stěžovatelova tvrzení, a tudíž postupoval v souladu s rozvrženým důkazním břemenem. Stěžovatelem dovolávaný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2017, č. j. 59 Af 24/2016 - 42, konečně na projednávanou věc nedopadá, neboť oproti nyní posuzovanému případu nepovažoval v citované věci správce daně avizovaný výslech svědka za nadbytečný.

[28] V kasační stížnosti stěžovatel tvrdí, že prokázal, že provedené stavební práce byly opravou nemovitosti, a nikoliv technickým zhodnocením. Krajský soud podle něj vyšel z nesprávně zjištěného skutkového stavu. Není pravdou, že by stěžovatel důkazní prostředky nepředložil. Tyto měl po předchozí dohodě nachystané dne 28. 7. 2015 ve své kanceláři v Praze, avšak správce daně se nedostavil. Ostatně důkazní prostředky byly správci daně k dispozici v kanceláři stěžovatele po celou dobu řízení, což mohla potvrdit navrhovaná svědecká výpověď paní J.. Dále stěžovatel poukázal na neprovedení svědecké výpovědi pana N., která podle něj nebyla nadbytečná a mohla prokázat stav výstavby garáží/kanceláří (přitom uvádí, že se dopustil zjevné chyby v psaní, když po dobu daňového řízení namísto „kancelář“ uváděl „garáž“). Stěžovatel nabyl legitimní očekávání, že svědek N. bude vyslechnut. Odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 14. 12. 2017, č. j. 59 Af 24/2016 - 42, který krajský soud nesprávně označil za nepřiléhavý. Krajský soud nepřípustně, za žalovaného, vypořádal neprovedení důkazů daňovými spisy na dani z nemovitých věcí na zdaňovací období let 2010 až 2012. Stěžovatel se výslechu svědka v rámci odvolacího řízení domáhal. Podklady shromážděné správci daně k otázce technického stavu kanceláří v roce 2011 a 2012 nejsou podle jeho názoru přesvědčivé. Závěrem připomněl, že nebyl seznámen s tím, že se konala místní šetření na odboru výstavby města Mšena.

[29] Nejvyšší správní soud se otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení zabýval opakovaně. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém popsal rozložení důkazního břemene následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).* […] *Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119)* [podtržení doplněno NSS]“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[30] V právě projednávané věci správce daně výzvou k prokázání skutečností zpochybnil tvrzení stěžovatele. Kvalitu (důvodnost) vznesených pochybností stěžovatel sám smysluplně nerozporuje. Na výzvu k prokázání skutečností reagoval stěžovatel zejména prostřednictvím namítnutí procesních vad řízení. Důkazní břemeno ohledně pravdivosti vlastních tvrzení tak stále spočívalo na stěžovateli, nikoliv na správci daně, jenž, jak bylo uvedeno, nemá povinnost prokazovat skutečnosti tvrzené daňovým subjektem. Bylo tak na stěžovateli, aby svá tvrzení prokázal dalšími, od primárních dokladů odlišnými, důkazními prostředky.

[31] Pokud jde o výslech svědka N., nemůže jeho neprovedení představovat opomenutý důkaz, neboť měl být proveden z iniciativy správce daně. (Ne)provedení výslechu dotčeného svědka tak mohlo mít případný vliv na důvodnost vznesených pochybností, nikoliv však na prokázání tvrzení stěžovatele, jenž tento důkazní prostředek před správci daně sám nenavrhl. Stěžovatel byl s relevantními informacemi seznámen v kontrolních zjištěních a zprávě o daňové kontrole, na které mohl po celou dobu řízení před správcem daně reagovat.

[32] Stěžovatel v doplnění odvolání tvrdil, že neprovedení kolaudace nemůže vypovídat o provedení stavby (kanceláře) až v letech 2011 a 2012. Rovněž uvedl, že nemovitosti – garáže (dle něj správně kanceláře), „hlásil k dani z nemovitostí“ již k relevantnímu zdaňovacímu období. Je však třeba podtrhnout, že pochybnosti vznesené správcem daně směřovaly do více okruhů. Ve zprávě o daňové kontrole sice správce daně uvádí, že mu vznikly pochybnosti stran stavební činnosti, jejímž výsledkem byla výstavba kanceláře, ale zároveň je již z výzvy k prokázání skutečností zřejmé, že správce daně vyslovil důvodné pochybnosti rovněž ohledně dalších aspektů uplatňovaných výdajů. Přenesl tak důkazní břemeno na stěžovatele i vůči nim. Pochybnosti se konkrétně týkaly obecně otázky daňové uznatelnosti výdajů (zda byly výdaje vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů), nemovitostí, ve vztahu ke kterým měly být výdaje použity (na dokladech se totiž nacházela i poznámka „oprava stodoly“) a charakteru využití výdajů (zda šlo o opravu, nabytí hmotného majetku či technického zhodnocení). I v situaci případného vyžádání si daňového spisu na dani z nemovitých věcí včetně tvrzeného výkresu provedených staveb by získané podklady bez dalšího nevyvrátily výše uvedené komplexní pochybnosti správce daně. Stěžovatel toliko označil, že podle výkresu, který viděl u správce daně, byly nemovitosti (kanceláře) postaveny před rokem 2011. Pochybnosti správce daně však směřovaly k prokázání konkrétního způsobu využití toho kterého výdaje a jeho daňové uznatelnosti. K tomu stěžovatel žádné důkazy (důkazní prostředky), které by důvodnost těchto komplexních pochyb správce daně vyvrátily, v řízení nepředložil a ani nenavrhl. Sám tvrdil, že si pro ně měl správce daně „dojít“ k němu do kanceláře, což mu přičítá k tíži a poukazuje na nedostatečně zjištěný skutkový stav. Své důkazní břemeno však správci daně unesli, jak již bylo popsáno výše v bodě [30] tohoto rozsudku. Krajský soud tedy ve svém úsudku sice „zúžil“ pochybnosti správce daně pouze na stavbu kanceláří, resp. garáží, jeho závěr o tom, že stěžovatelem navržené důkazy by tyto pochybnosti nevyvrátily, však obstojí.

[33] Krajský soud navíc správně vyhodnotil stěžovatelem dovolávanou judikaturu k opomenutým důkazům jako nepřiléhavou na projednávanou věc. Uvedená judikatura

se týká důkazů navržených stěžovatelem. V právě projednávané věci však výslech svědka N. inicioval správce daně, nikoli stěžovatel. Svědek se nejprve telefonicky z již stanoveného data výslechu omluvil. Nicméně následně, po vyhodnocení všech ostatních důkazů, došel správce daně k závěru, že výslech tohoto svědka již není zapotřebí. Nejvyšší správní soud nadto připomíná, že s označením důkazu zpravidla souvisí i uvedení toho, co má důkaz prokazovat (srov. již rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, či ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101, či novější ze dne 13. 7. 2021, č. j. 6 Afs 70/2021 - 29).

[34] Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že přístup stěžovatele k dokazování věrně odráží stěžovatelův přístup k celému řízení. Po celý jeho průběh podával stěžovatel stížnosti na postupy správce daně, přičemž namísto prokázání svých tvrzení zvolil krajským soudem trefně označený postoj „pasivně rezistentního“ daňového subjektu, který se snaží přenést aktivitu na prokázání vlastních tvrzení, v rozporu s výše popsaným důkazním břemenem, na správce daně.

[35] Kasační námitky uplatněné v rámci třetího okruhu kasační stížnosti tak nejsou důvodné.

II. D. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku – dokazování

[36] Krajský soud v bodě [100] napadeného rozsudku uvedl, že skutkový stav a hmotněprávní posouzení věci, pokud jde o navržené důkazy a vyvrácení pochybností správce daně, stěžovatel poprvé v nejhrubších obrysech zmiňuje až v bodech 28 a 29 žaloby. V těchto částech žaloby uvedl, že sporné *výdaje jsou výdaji na opravy majetku dle předložené evidence dlouhodobého majetku, jak vyplývá i z obsahu jednotlivých dokladů*. Takové tvrzení je nicméně podle krajského soudu zcela obecné, přičemž stěžovatel je nedokládá žádnými konkrétnějšími skutečnostmi a zejména ani žádnými důkazy. Krajský soud připomněl, že úplnost, správnost a průkaznost jednotlivých dokladů správce daně zpochybnil. Bylo proto na stěžovateli, aby svá tvrzení prokázal dalšími, od primárních dokladů odlišnými, důkazními prostředky. Vyjádřil-li se proto stěžovatel v replice a v triplice k žalobě poprvé podrobněji k hodnocení jednotlivých podkladů shromážděných správcem daně v průběhu daňové kontroly (zprávy o výchozí revizi elektrického zařízení, projektová dokumentace, geometrický plán, rozhodnutí stavebního úřadu atd.), jedná se podle krajského soudu zjevně o opožděné námitky, kterými se soud nemohl věcně zabývat. Unesení důkazního břemene v daňovém řízení nadto nelze dohánět poprvé až v řízení před správními soudy.

[37] Krajský soud kromě toho zamítl návrhy stěžovatele na provedení důkazů. Část listin předložených při jednání (soupisy písemností) byla již součástí správního spisu, kterým se dokazování neprovádí, ostatní důkazy krajský soud neprovedl pro nadbytečnost.

[38] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že mu nebylo umožněno seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění a shromážděnými důkazy. S důkazy se seznámil až při nahlížení do spisu předloženého soudu k žalobě, a proto až poprvé v replikách mohl rozporovat závěry správce daně či žalovaného, jež jsou v rozporu s těmito shromážděnými

důkazními prostředky. Podle jeho názoru z nich vyplývá, že výdaje rozhodně nemohly souviset s novostavbou kanceláře, a to i při jednoduché úvaze. K tomu stěžovatel nabídl provedení důkazů (znaleckým posudkem a dalšími listinami) a popsal souvislosti vynaložených výdajů na opravu garáží (nikoliv novostavbu kanceláří). Krajský soud však věcné žalobní body k vyloučeným výdajům odmítl jako zjevně opožděné a neprovedl navržené důkazy, přestože je stěžovatel pro výše uvedené zásadní vady řízení před správci daně nemohl navrhnout. Napadený rozsudek proto považuje za nepřezkoumatelný, přičemž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2007, č. j. 4 Azs16/2006 – 84, č. 1834/2009 Sb. NSS, podle něhož *při navrhování důkazů, které mají podpořit tvrzení uvedená v žalobě, popřípadě v jejím včasném rozšíření nelze považovat za rozšíření žaloby, manévrování tedy není omezeno lhůtou uvedenou v § 71 odst. 2 s. ř. s.* Zamítnutí návrhu na provedení důkazu tak považuje za vadu, v jejímž důsledku byla nesprávně stanovena daň.

[39] Závěrem stěžovatel uvedl, že z předložených primárních dokladů vyplývá, že stavební práce byly provedeny na garážích (nikoliv na novostavbě kanceláří). Primární doklady nebyly zpochybněny jako celek a v závěrech správců daně chybí přezkoumatelná úvaha, co na dokladech na opravy správce daně zpochybňuje a proč. Zda je to správnost, úplnost, průkaznost a z jakých důvodů. Namítá, že obecný odkaz na kolaudaci kanceláře v roce 2014 je zcela nedostačující.

[40] Žalovaný přitakal závěrům soudů a zdůraznil, že se stěžovatel snaží o nepřípustné pokračování v nalézacím řízení a přenesení dokazování do řízení před soudem.

[41] Stěžovatel sice již v žalobě uvedl, že z písemností shromážděných od města Mšena při místním šetření vyplývá, že stavba kanceláře byla již v roce 2010 dokončena a že k těmto důkazním prostředkům se nemohl vyjádřit. Právě v této procesní výtce tedy tkví včas uplatněné žalobní body. Nejvyšší správní soud v nich však nespatřuje ani zárodek žalobního bodu, který by mohl vyvrátit správcem daně vznesené pochybnosti po hmotněprávní stránce (a poskytoval prostor pro obšírné objasňování vynaložených jednotlivých výdajů, které stěžovatel prezentoval po lhůtě k podání žaloby a později v kasační stížnosti). Stěžovatel fakticky brojil toliko proti procesním pochybením správce daně, jejichž středobodem je neseznámení s kontrolními výsledky, o němž soud pojednal výše. Stěžovateli nebylo upřeno právo se k věci vyjádřit (ke zjištěnému skutkovému stavu, rozhodným shromážděným důkazům, které ho prokazují a právním závěrům vyneseným správci daně). Nelze tedy, než se závěry krajského soudu stran opožděných žalobních námitek souhlasit. Důkazy týkající se prokázání těchto opožděně vznesených tvrzení jsou pak ze své podstaty nadbytečnými (pro věc nepodstatnými).

[42] V rozsudku č. j. 4 Azs 16/2006 - 84 Nejvyšší správní soud konstatoval, že navržené listiny (důkazy) nebyly v kontextu obsahu žaloby v dotčené věci žádným rozšířením žaloby o nové žalobní body, tím méně pak rozšířením na dosud nenapadené výroky správního rozhodnutí. V právě projednávané věci však navrhované důkazy i stěžovatelem vznesené výtky byly novými žalobními body a stěžovatel je učinil součástí žaloby až po uplynutí lhůty k podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dle § 72 odst. 1 s. ř. s. Jednalo se proto o rozšíření žalobních bodů po uplynutí lhůty k tomu stanovené zákonem.

[43] Nejvyšší správní soud neopomněl, že řízení před správcem daně vede k vydání rozhodnutí o stanovení daně. V souzené věci však stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů podle § 24 zákona o daních z příjmů, přičemž po celou dobu řízení před správcem daně setrval na závěru, že správce daně ho neseznámil se skutkovými zjištěními a dopustil se řady souvisejících pochybení v procesní rovině. K případnému hodnocení vznesených pochybností správce daně, které by mohlo vést k jejich zpochybnění, se konkrétněji nevyjádřil. To učinil až v řízení před krajským soudem; nadto po lhůtě k formulaci žalobních bodů.

[44] Ve věci, v níž je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze zásadně až před správním soudem provádět důkazy nové, resp. doplňovat dokazování, které má své místo před správcem daně. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňových orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení. Je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatel dohánět předkládáním nových důkazů správnímu soudu. Tento závěr je zcela v souladu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu – srov. např. rozsudek ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017 - 135, bod [66], který odkazuje na závěry rozsudku ze dne 10. 9. 2015, č. j. 4 As 133/2015 - 57, resp. rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS. Úloha správního soudu v řízení o stanovení daně je vskutku toliko přezkumná, nikoliv nalézací.

[45] Rozsudek krajského soudu proto plně obstojí. Krajský soud vznesené námitky a důkazní návrhy vypořádal, nelze proto hovořit o (byť i dílčí) nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku s ohledem na stav a provedené dokazování. Námitky stěžovatele tudíž nejsou důvodné.

II. E. Nahlížení do spisu

[46] Pokud jde o otázku korespondenčního nahlížení do daňového spisu, neposkytnutí kopií vyžádaných částí spisu a nemožnosti nahlížet do daňového spisu v odvolacím řízení, krajský soud upozornil, že nic jako právo na „korespondenční nahlížení do spisu“ ze stěžovatelem uváděného rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2013, č. j. 45 Af 15/2012 - 29, nevyplývá. Naopak zdůraznil, že právo nahlížet do spisu a právo na zaslání kopie určité listiny stojí vedle sebe a nelze je zaměňovat. Žádal-li proto stěžovatel poskytnutí kopií listin ze spisu, měl označit konkrétní listiny, ke kterým mu měl být umožněn přístup. Správce daně nepochybil, pokud listiny, které stěžovatel již obdržel, či přímo jeho podání, podmínil uhrazením správního poplatku. K tomu krajský soud zdůraznil, že výkon práva na zaslání kopií listin musí být veden vzájemnou spoluprací správce daně a daňového subjektu. Nahlížení do spisu jako takové nebylo stěžovateli znemožněno. Nepřesnosti ve vedení spisu, resp. technické nedokonalosti, přitom nemohly mít žádný vliv na zákonnost daňového řízení a potažmo napadeného rozhodnutí. Podstatné je, že veškeré písemnosti dle soupisu jsou též součástí daňového spisu a stěžovatel měl možnost se s nimi řádně seznámit. Ostatně ani sám konkrétně netvrdí, jak měl být v důsledku těchto nepřesností dotčen na svých právech.

[47] Krajský soud kromě toho upozornil, že námitku, podle které panují nesrovnalosti mezi soupisy písemností poskytnutými dne 6. 4. 2015 a 8. 6. 2015, uplatnil stěžovatel poprvé až v triplice předložené při jednání před soudem. Krajský soud se jí proto pro opožděnost nemohl zabývat. Z uvedeného důvodu nebylo třeba provádět ani navrhovaný důkaz soupisy písemností, které jsou ostatně součástí daňového spisu.

[48] V kasační stížnosti stěžovatel namítl, že byl v rámci daňového řízení opakovaně zasažen na svém právu na nahlížení do spisu a seznámení se s doloženými důkazními prostředky. Tento zásah spatřoval v tom, že mu nebyly zaslány opisy obsahu spisu dle jeho žádosti, zaslané opisy se lišily od opisu předaného soudu k řízení a „*nadto se jednalo o dodatečně zpracovávané účelové tabulky, ačkoliv opis obsahu spisu je programová sestava Aris z neznámých důvodů tato nebyla nikdy ani stěžovateli, ale ani soudu poskytnuta*.“ Ve výše uvedeném stěžovatel shledává porušení čl. 38 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud měl navíc nesprávně uzavřít, že námitka stěžovatele ohledně odlišnosti obsahu spisu je opožděná. Stěžovatel ji mohl poprvé vznést až v řízení před soudem poté, co nahlídl do spisu (tedy po zjištění této odlišnosti).

[49] Nejvyšší správní soud připomíná, že nahlížení do spisu je právem daňového subjektu (stěžovatele). Jeho uplatnění je plně závislé na vůli daného subjektu. Účelem nahlížení do spisu je seznámení se s listinami v něm, jejichž obsah dokládá zjištěný skutkový stav (případně výkon práva na informační určení; k tomu srov. nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05). Neplatí to však beze zbytku. Rozhodovací důvody a zjištěný skutkový stav uvádí správce daně ve zprávě o daňové kontrole, která předchází seznámení s kontrolními zjištěními a rozhodnutí o stanovení daně. Ke všem těmto podstatným úkonům správce daně má daňový subjekt možnost se vyjádřit. Správce daně mu musí umožnit se s rozhodnými skutečnostmi v průběhu řízení seznámit, nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání. Žalovaný, jako druhostupňový správce daně, je navíc zákonem nadán pravomocí zhojit vady správce daně prvního stupně.

[50] V právě projednávané věci byl stěžovatel obeznámen jak se zjištěným skutkovým stavem, tak i s právními závěry správce daně, a mohl na ně řádně reagovat (srov. oddíl *II. A.* tohoto rozsudku výše). Jeho právo vyplývající z čl. 38 Listiny základních práv a svobod tak nebylo v projednávané věci porušeno.

[51] Stěžovatel nadto ani v žalobě, ani v kasační stížnosti, neobjasnil, co konkrétně mělo být oněmi „vadami“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí, tedy se kterými podstatnými závěry správce daně či podklady mu bylo odepřeno se seznámit, či které se nenacházely ve spisu či měly chybět v soupisu, a jaký vliv to mělo na rozhodnutí o stanovení daně. Je třeba připomenout, že případné pochybení správce daně bez vlivu na rozhodnutí ve věci samé není důvodem pro jeho zrušení. Nejvyšší správní soud nicméně v právě projednávané věci žádné pochybení neshledal a vznesené námitky jej ani dostatečně neurčují.

II. F. Předčasné ukončení daňové kontroly

[52] Krajský soud ve vztahu k námitce předčasného (překvapivého) ukončení daňové kontroly shrnul, že správce daně stěžovatele vyzval k projednání zprávy o daňové kontrole přípisem ze dne 1. 2. 2017. Stěžovatel na tuto výzvu, která byla jeho zástupkyni doručena

dne 8. 2. 2017, reagoval pouhých pár hodin před nařízeným jednáním (omluvenka byla odeslána elektronicky dne 21. 2. 2017, jednání bylo nařízeno na 22. 2. 2017 v 9:00 hod.) podáním označeným „omluvenka, žádost o odročení a stížnosti“, jímž mimo jiné žádal o omluvu a odročení, a to z důvodu kolize s jiným jednáním jeho zástupkyně a současně proto, že dosud dle svého názoru nebyl řádně seznámen s výsledky kontrolního zjištění. Poté správce daně stanovil nový termín jednání na 1. 6. 2017 v 9:30 hod. (oznámení ze dne 15. 5. 2017, zástupkyni doručeno dne 19. 5. 2017). Na toto oznámení reagovala stěžovatelova zástupkyně opět v předvečer nařízeného jednání (dne 31. 5. 2017 pár minut před půlnocí) podáním označeným jako „omluvenka, žádost o odročení a stížnost a podnět“, v němž se z jednání omluvila a požádala o jeho odročení do doby, než bude vyřízen stěžovatelův podnět směřující proti nesprávnému vyřízení stížnosti. Zástupkyně uvedla, že osobní jednání za současného stavu považuje za nadbytečné a nehospodárné. Zopakovala pak svoje výhrady k dosavadnímu postupu správce daně v rámci daňové kontroly. Správce daně tuto omluvu shledal nedostatečnou, přesto však oznámením ze dne 12. 7. 2017 (zástupkyni doručeno dne 20. 7. 2017) opětovně stanovil nový termín ukončení daňové kontroly, a to na den 27. 7. 2017 v 9:00 hod. V podání ze dne 24. 7. 2017 označeném „stížnost, omluvenka a žádosti“ zástupkyně stěžovatele uvedla, že se z jednání omlouvá, neboť nebyla zachována zákonem předvídaná lhůta pro jednání podle § 32 daňového řádu a dosud nebyly projednány výsledky kontrolního zjištění. Dne 20. 9. 2017 byly zástupkyni stěžovatele do datové schránky a poštou zaslány zprávy o daňové kontrole.

[53] Krajský soud neměl s ohledem na výše uvedené skutkové okolnosti věci pochyb, že jednání stěžovatele (resp. jeho zástupkyně) jevilo znaky vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně přitom učinil řadu úkonů k projednání zprávy o daňové kontrole. Pouze v případě první omluvy zástupkyně argumentovala (kromě procesních námitek) kolizí s jiným jednáním. V dalších omluvách však setrvala toliko na opakování své argumentace ohledně nesprávnosti postupu správce daně v souvislosti se seznámením s výsledky kontrolního zjištění. Právní názory na (ne)správnost postupu správce daně však nemohou být legitimním důvodem pro opakované odkládání projednání zprávy o daňové kontrole. Byl-li stěžovatel přesvědčen o správnosti svého právního názoru, nic mu nebránilo nesprávnost postupu správce daně namítat v rámci odvolacího řízení, resp. již v rámci daňové kontroly, což ostatně v mnoha svých podáních učinil, přičemž, jak vyplývá již se shora uvedeného, na tyto jeho výtky správce daně, potažmo žalovaný přezkoumatelně reagoval. I přesto postupoval správce daně vůči stěžovateli vstřícně a jeho žádostem o odročení opakovaně vyhověl. Poté, co mu správce daně stanovil tři různé možné termíny, nebylo již podle názoru krajského soudu důvodu odkládat ukončení daňové kontroly, neboť z postupu stěžovatelovy zástupkyně bylo zjevné, že se její procesní postoj ve vztahu k projednání zprávy o daňové kontrole nezmění. Krajský soud tak neshledal porušení podmínek stanovených v § 88 odst. 5 daňového řádu.

[54] V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že po něm nelze požadovat, aby projednával zprávu o daňové kontrole, aniž by byl předtím seznámen s výsledky kontrolního zjištění, shromážděnými důkazy a jejich hodnocením. Naopak správci daně nic nebránilo, aby tyto výsledky kontrolního zjištění stěžovateli doručil, když setrvale namítal, že je doposud neobdržel tak, aby se k nim mohl vyjádřit. Omluvenky stěžovatele tedy byly důvodné

(nebyl seznámen s kontrolními výsledky před projednáním zprávy o daňové kontrole). Důvodné mají být také námitky stěžovatele, že správce daně byl dlouhodobě pasivní a následně že se bez ohledu na zákonné lhůty vždy snažil rychle vyvolat jednání a neposkytnout stěžovateli přiměřenou lhůtu v délce minimálně 8 dnů. Krajský soud se poté neměl zabývat ani skutečnou podstatou obsahu stížnosti stěžovatele. Omluvenky byly podány v souladu s právní úpravou a nelze z nich dovodit, že by se stěžovatel projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbal. Správce daně neměl zákonný důvod mu zprávu o daňové kontrole poslat poštou a bez projednání.

[55] Nejvyšší správní soud předně odkazuje na již výše uvedené závěry (oddíl *II. A.* tohoto rozsudku), ve kterých se zabýval otázkou neseznámení stěžovatele se skutkovými zjištěními a právními závěry správce daně. Důvodnost omluvenek poté podle názoru Nejvyššího správního soudu nemůže být podmíněna právními názory stěžovatele na (ne)správnost (a zákonnost) postupů správce daně. V opačném případě by totiž uvedení důvodu pro omluvu z projednání zprávy o daňové kontrole postrádalo smysl. Ověření „správnosti" právních závěrů stěžovatele není otázkou, která podmiňuje projednání zprávy o daňové kontrole, nýbrž souvisí až s případným odvoláním či jinými prostředky ochrany práv v daňovém řízení.

[56] Krajský soud se podstatou (obsahem) omluvenek zabýval a posoudil v komplexnosti i všechny individuální okolnosti projednávané věci. Především poukázal na skutečnost, že stěžovatel (jeho zástupkyně v řízení před správcem daně) jako důvod omluvy z projednání zprávy o daňové kontrole opakoval nesprávnosti postupu správce daně v souvislosti s (ne)seznámením s výsledky kontrolního zjištění, což krajský soud správně vyhodnotil jako nedostatečný důvod pro odložení projednání zprávy o daňové kontrole.

[57] Nejvyšší správní soud dodává, že v právě projednávané věci byly splněny i podmínky pro doručení zprávy o daňové kontrole bez projednání dle § 88 odst. 5 daňového řádu. V rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 4 Afs 240/2016 - 71, NSS uvedl (srov. i rozsudky téhož soudu ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 - 54, či ze dne 16. 3. 2021, č. j. 3 Afs 149/2018 - 54) „[i] *důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna ‚nehodí'. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu*." Tyto závěry plně dopadají i na právě projednávanou věc. Stěžovatel se opakovaně omluvil z projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž dvakrát to bylo den před plánovaným jednáním. Omluvy obsahovaly zejména námitky procesních pochybení správce daně a stěžovatel nevyvinul žádné úsilí směrem k dohodnutí si termínu pro projednání zprávy o daňové kontrole.

[58] I tento okruh námitek proto shledal Nejvyšší správní soud nedůvodným.

II. G. Penále

[59] Krajský soud konečně nepřisvědčil ani žalobnímu bodu, ve kterém stěžovatel považuje stanovení penále za překvapivé a označuje jej za nepřiměřenou sankci, jíž nepředcházelo žádné řízení. Krajský soud uvedl, že penále podle § 251 daňového řádu je obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona. Při použití tohoto ustanovení tak není správci daně dán prostor pro uvážení, neboť důvody vzniku této sankce a její výše vyplývají přímo ze zákona. Z uvedeného důvodu proto stanovení penále nemohlo být pro stěžovatele překvapivé, neboť tento následek nastupuje při doměření daně na základě daňové kontroly vždy. O penále se nevede (a tím pádem ani nezahajuje) samostatné řízení. Stanovení penále je důsledkem porušení právní povinnosti spočívající v porušení řádně tvrdit daň (ve správné výši). Výši penále přitom stanoví zákon procentem z částky doměřené daně, přičemž zákon neobsahuje ani žádné liberační důvody. Daňový subjekt však podle § 259a daňového řádu může požádat o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla. Zbylé námitky týkající se penále obsažené v replice (zejména námitku nespravedlivosti uloženého penále a poukazy na judikaturu Ústavního soudu k ukládání pořádkových pokut a obecné úvahy vztažené k čl. 6 Úmluvy) konečně považoval krajský soud za opožděně uplatněné (neboť se nejednalo o rozvinutí včas uplatněných žalobních bodů), a proto se jimi věcně nezabýval.

[60] Stěžovatel v kasační stížnosti opětovně namítl, že penále bylo neproporcionální, nebyla šetřena jeho povaha a neměl možnost se k trestu vyjádřit. Navíc měla být porušena i zásada ústnosti. Poukázal na to, že penále má hmotněprávní povahu, a proto by mělo být předmětem samostatného řízení, kde budou zachovány základní zásady správního trestání. K tomu závěrem připomněl, že liberační důvody je nutné hledat a uplatňovat i v případech, kdy nejsou v daném předpisu výslovně upraveny, tedy i v právě projednávané věci.

[61] Stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 30. 11. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 15/04, z něhož plyne, že měl a má v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny a čl. 6 odst. 1 a čl. 13 Úmluvy ústavně zaručené základní právo, aby oprávněnost jemu uložené pořádkové pokuty byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným tribunálem, zřízeným zákonem. Stěžovatel v této souvislosti poukázal i na nálezy ze dne 23. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 28/98, ze dne 23. 3. 2000, sp. zn. I. ÚS 211/99 či rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 22. 2. 1996, ve věci *Putz proti Rakousku*, stížnost č. 18892/91.

[62] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že se stěžovatelem bylo vedeno řízení o doměření daně. Není proto pravdou, že s ním nebylo žádné řízení zahájeno.

[63] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 216/2016 - 38, uvedl, že „[p]*enále dle § 251 daňového řádu se ukládá bez ohledu na zavinění daňového*

subjektu ve vztahu k neuhrazení daně. Je řazeno ke zvláštní skupině tzv. platebních deliktů, jejichž povaha nemusí umožňovat zohlednění některé ze zásad dovozených pro oblast správních deliktů. Právě v případě platebních deliktů zákonná konstrukce předpokládá „automatické" uvalení sankce za porušení konkrétní povinnosti daňového subjektu na úseku správy daní. Správce daně nemá žádnou diskreci při uložení penále dle § 251 daňového řádu. Nelze ani použít obvyklá kritéria při trestání, jako je povaha a závažnost činu, poměry delikventa či možnosti jeho nápravy (viz body 65 a 66 usnesení rozšířeného senátu čj. 4 Afs 210/2014 - 57)." Tyto závěry se plně uplatní i v nyní projednávané věci. Nemění na nich nic ani stěžovatelem uváděná judikatura Ústavního soudu a Evropského soudu pro lidská práva, která se nevztahovala k penále (platebnímu deliktu s automatickým uvalením sankce).

[64] Nejvyšší správní soud proto přisvědčil závěru krajského soudu, podle něhož správce daně neměl při uložení penále žádné uvážení a nemohl ani penále v okamžiku jeho ukládání jakkoliv snižovat. Pokud stěžovatel považoval penále za příliš přísné, měl využít některou z možností, kterou k jeho zmírnění dává daňový řád (srov. § 259a daňového řádu). Výše penále je navíc spjatá s výši doměřené daně, částečně proto reflektuje majetkové poměry (situaci) daňových subjektů.

III. Závěr a náklady řízení

[65] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[66] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalované pak náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto jí Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 27. července 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu