



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobce: **KVS EKODIVIZE a. s.**, se sídlem Leskovská 566, Horní Benešov, zast. JUDr. Jiřím Miketou, advokátem, se sídlem Jaklovecká 1249/18, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 5. 2023, č. j. 22 Af 34/2021-51,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2021, č. j. 23070/21/5200-11433-711918, ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015.

[2] Stěžovatel v daňovém přiznání ze dne 29. 6. 2016 za zdaňovací období roku 2015 vykázal výsledek hospodaření ve výši 11 461 621 Kč a základ daně ve výši 9 056 979 Kč; uplatnil podle § 34 odst. 4 a § 34a až § 34e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů odpočet nákladů vynaložených na vědu a výzkum od základu daně ve výši 4 385 558 Kč.

[3] Dne 15. 4. 2019 vyzval správce daně stěžovatele k podání dodatečného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2015, neboť prováděl u stěžovatele daňovou kontrolu za

zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014, v rámci které zároveň prověřoval oprávněnost a správnost uplatnění odpočtu na vědu a výzkum. Toho času dosavadní výsledek kontrolního zjištění za uvedená zdaňovací období, se kterým se chystal správce daně stěžovatele seznamovat, obsahoval závažné kontrolní zjištění stran oprávněnosti uplatnění odpočtu na vědu a výzkum za roky 2012, 2013 a 2014 (stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatnění odpočtu ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů). S ohledem na rozsah a komplexnost správcem daně provedeného hodnocení všech důkazních prostředků, které měl správce daně k dispozici, a to jak předložených stěžovatelem, tak opatřených a získaných formou úkonů a postupů správce daně, dospěl správce daně k závěru, že lze důvodně předpokládat, že daňová povinnost bude u stěžovatele doměřena i za zdaňovací období 2015.

[4] K výzvě správce daně stěžovatel zaslal odpověď, ve které mj. uvedl: „*Shora uvedené výzvě správce daně nevyhovíme, protože odčitatelnou položku na odpočet podpory výzkumu a vývoje za rok 2015 jsme uplatnili oprávněně a řádně. To jsme schopni prokázat.*“ Správce daně toto podání posoudil jako dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2015 a dne 4. 6. 2019 vydal výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu, v níž vyzval stěžovatele k doložení účetní evidence, oddělené evidence nákladů na vědu a výzkum, veškeré dokumentace, projekt či projekty vědy a výzkumu týkající se zdaňovacího období 2015. Správce daně uvedl, že důvodný předpoklad doměření daně jednoznačně vyplynul z prováděné daňové kontroly za předchozí zdaňovací období, při které byly zjištěny skutečnosti, jež se zjevně dotýkají i zdaňovacího období 2015.

[5] Na výzvu k odstranění pochybností reagoval stěžovatel přípisem ze dne 18. 6. 2019, označeným jako „*Námítka nicotnosti výzvy správce daně (...)*“, který správce daně vyhodnotil podle obsahu jako podnět k prohlášení nicotnosti. Žalovaný dne 11. 7. 2019 odložil podnět na prohlášení nicotnosti rozhodnutí podle § 105 odst. 5 daňového řádu, a to s odůvodněním, že výzva k odstranění pochybností byla vydána věcně příslušným správcem daně, netrpí vadami, které by ji činily zjevně vnitřně rozpornou a nebyla vydána na základě jiného nicotného rozhodnutí správce daně.

[6] Stěžovatel následně v podání ze dne 15. 7. 2019 namítl nicotnost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Dne 14. 8. 2019 v přípisu označeném jako „*Stížnost KVS EKODIVIZE a.s. podle § 261 odst. 1 DR (...)*“ uvedl, že nadále trvá na skutečnosti, že žádné dodatečné přiznání k posuzované dani za rok 2015 nepodal a opět zpochybnil formu a způsob kontrolního postupu správce daně a posouzení nicotnosti výzev. Dále také uvedl, že nepodává žádný návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků za rok 2015.

[7] Dne 29. 8. 2019 správce vydal dodatečný platební výměr, ve kterém mimo jiné uvedl, že postup, jež zvolil, byl hospodárnější a šetrnější k právům stěžovatele, než zahájení daňové kontroly, a to i k možnému vzniku povinnosti uhradit příslušenství daně ve formě předepsaného penále. Správce daně uzavřel, že stěžovatel v rámci postupu k odstranění pochybností neodstranil pochybnosti o oprávněnosti, průkaznosti a správnosti položek odčitatelných od základu daně z titulu podpory vědy a výzkumu za zdaňovací období 2015 uplatněných na ř. 242 daňového tvrzení. Žalovaný shledal postup správce daně souladný se zákonem a podané odvolání zamítl.

pokračování

[8] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel namítal, že správce daně vyměřil daň na základě dodatečného daňového přiznání, které nebylo stěžovatelem podáno, tvrdil, že jej správce daně nevyzval k odstranění vad zjevně neurčitěho podání; daňové přiznání může být podáno toliko na předepsaném formuláři. Tvrdil, že výzva k podání dodatečného daňového přiznání nebyla přípustná, neboť byla vydána pouze na základě výsledků daňových kontrol za období 2012-2014; pokud by správce daně v rámci předchozích kontrol správně hodnotil důkazy a důkazní návrhy, neměl by žádné rozumné pochyby o tom, že řádné daňové přiznání je správné. Dle stěžovatele nebyly splněny zákonné podmínky pro postup podle § 89 a § 90 daňového řádu, výzva k odstranění pochybnosti byla vydána bez zákonného podkladu, jímž je daňové přiznání, správce daně v rámci postupu při odstraňování pochybnosti požadoval předložení nepřipustného množství důkazů, namísto aby řádně zahájil daňovou kontrolu; správní orgány neprováděly dokazování, i když měly k dispozici množství důkazů využitelných pro stanovení daně. Rozhodnutí žalovaného vytkl, že není řádně odůvodněno, protože nereaguje přiměřeným způsobem na některé odvolací námitky. K námitce, že správce daně neprošetřil jeho námitku nicotnosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, žalovaný uvedl, že podnět ze dne 15. 7. 2015 posoudil ve svém rozhodnutí ze dne 11. 7. 2015 a že souhlasí se správcem daně, že nešlo o námitku nicotnosti. Odvolací námitky však směřovaly k tomu, že tento přístup správce daně je nepřipustný. S námitkou, že nebylo prováděno dokazování a že postup podle § 90 daňového řádu byl nezákonný, se žalovaný nevypořádal vůbec. Rozhodnutí žalovaného nemůže obstát také proto, že přezkoumává v meritu věci nepřezkoumatelné rozhodnutí orgánu prvního stupně. Stěžovatel rovněž namítl ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015 prekluzi.

[9] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou. Odkázal na relevantní právní úpravu a judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vycházel především při posouzení námitky stran „nulového“ daňového přiznání. Odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, dle kterého je na sdělení daňového subjektu obsahující věcnou reakci na výzvu správce daně k podání daňového přiznání nutné nahlížet jako na daňové přiznání v materiálním smyslu. Krajský soud konstatoval, že žalovaný a správce daně nepochybili, když posoudili reakci stěžovatele na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení jako dodatečné daňové přiznání, dle něhož je rozdíl na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2015 oproti poslední známé dani nulový. Krajský soud označil podání stěžovatele v tomto ohledu za zcela srozumitelné, tj. jako odepření uvedené výzvy, jenž je nutno materiálně kvalifikovat způsobem učiněným daňovými orgány. Nelze dle krajského soudu obecně trvat na tom, aby správce daně v rámci výzvy k podání dodatečného daňového přiznání konfrontoval stěžovatele s novými konkrétními zjištěními (postačí důvodný předpoklad, že bude daň doměřena); takový závěr by popíral smysl výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, kterým je umožnit správci daně stanovit rychle a efektivně daň, a to v případě součinnosti daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání a v případě jeho pasivity i bez součinnosti daňového subjektu. Takový postup zároveň chrání práva daňového subjektu, kterému by v takovém případě nevznikla povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena v souladu § 251 odst. 4 daňového řádu.

[10] Krajský soud k otázce zvoleného kontrolního postupu opětovně podrobně odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32,

přičemž neshledal důvodnou námitku stran nezákonnosti postupu k odstranění pochybností; podotkl, že stěžovatel v reakci na výzvu k odstranění pochybností nepředložil jediný důkaz prokazující oprávněnost jeho nároků, správce daně proto neměl důvod přejít do daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu. Dle krajského soudu postup správce daně při odstranění pochybností zcela adekvátně reflektuje věcně relevantní (ne)aktivitu stěžovatele v tomto řízení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně vysvětlil, jakým způsobem byla daň stanovena (např. bod 44 napadeného rozhodnutí) a proč nelze rozhodné důkazy předložené v rámci kontroly za předchozí období, využít v rámci zdaňovacího období roku 2015 (např. bod 60 napadeného rozhodnutí); proti této argumentaci stěžovatel nic konkrétního nenamítá a ani v podané žalobě nekonkretizuje důkazy, jež byly provedeny ve vztahu k období 2012-2014 a byly by využitelné pro stanovení daně za rok 2015.

[11] Dle krajského soudu se žalovaný rovněž dostatečně zabýval podstatou odvolacích námitek, jež jsou v zásadě přeneseny do znění námitek žalobních, přičemž rozhodnutí žalovaného neshledal nepřezkoumatelným. Z jeho odůvodnění je zjevné, proč žalovaný neshledal prekluzi práva, je také zřejmé, že k doměření daně došlo právě v důsledku absence věcně relevantní argumentace stěžovatele a to dokazováním, odůvodnění tuto skutečnost reflektovalo.

[12] V **kasáční stížnosti** stěžovatel nejprve obsáhle popisuje průběh daňového řízení, poté odkazuje na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a, b) a d) s. ř. s. Tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, protože soud nesprávně posoudil několik právních otázek: 1) správce daně vyměřil daň na základě daňového přiznání, které nebylo stěžovatelem podáno; 2) došlo k prekluzi daňové povinnosti, neboť lhůta pro stanovení daně nebyla prodloužena podle § 148 odst. 2, písm. a) daňového řádu ani dodatečným daňovým přiznáním ani oznámením výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, neboť k prodloužení lhůty vede výzva správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení jen tehdy, je-li na jejím základě doměřena daň - tato podmínka nebyla splněna; 3) výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 15. 4. 2019 nebyla přípustná, neboť byla v rozporu s § 143 daňového řádu vydána pouze na základě výsledků daňových kontrol; 4) správce daně využil postupu podle § 89 a § 90 daňového řádu, aniž by pro to byly splněny zákonné podmínky; 5) správní orgány neprováděly dokazování, i když měly k dispozici množství důkazů využitelných pro stanovení daně; 6) správní orgány nikterak nezdůvodnily svá rozhodnutí ve vztahu k věcné stránce věci, zcela se omezily na zdůvodnění svých procesních postupů; 7) rozhodnutí žalovaného není řádně odůvodněno, protože nereaguje přiměřeným způsobem na některé odvolací námitky. K uvedeným právním otázkám stěžovatel rekapituluje svoji žalobní argumentaci, poté uvádí, co konstatoval krajský soud s tím, že s jeho závěrem nesouhlasí, resp. že se s některou z uvedených otázek soud nedostatečně vypořádal.

[13] Stěžovatel tvrdí, že právní posouzení otázky, zda je možno jeho podání posuzovat jako dodatečné daňové přiznání, je nesprávné. Pokud by měla obecně obstát interpretace, kterou zaujal krajský soud, pak by v případě, že daňový subjekt nechce podat k výzvě správce daně dodatečné daňové přiznání, byla jeho jedinou obranou pasivita, tedy nesměl by z opatrnosti na výzvu reagovat žádným způsobem. To je však v rozporu se zásadou vstřícnosti a slušnosti. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 66/2020-32, z něhož dle názoru stěžovatele vyplývá, že k prodloužení lhůty pro

pokračování

stanovení daně dochází jen v případě, že daňový subjekt podá dodatečné daňové přiznání na daň ve výši odlišné od poslední známé daně (tedy na daň vyšší nebo nižší) tak, aby měl správce daně dostatečný prostor tvrzení daňového subjektu prověřit. Jen tehdy dochází k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez dalšího. Nelze akceptovat, aby k prodloužení lhůty sama o sobě vedla jakákoliv reakce daňového subjektu na výzvu správce daně, bez ohledu na souvislost doměření daně s důvody vydané výzvy. V takovém případě by byla omezující podmínka daného ustanovení („pokud výzva vedla k doměření daně“) vyprázdněna ve všech případech, kdy daňový subjekt nezůstane zcela pasivní. Stěžovatel poukazuje mimo jiné i na vzor 55 publikovaný v Průvodci daňovým řízením se vzory podání (Lichnovský, O., Kajnar, T., Kajnarová, J., Rydval, T. Průvodce daňovým řízením se vzory podání. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 149), ve kterém je uveden vzor textu, jak má reagovat daňový subjekt, když nechce vyhovět výzvě správce daně a podat dodatečné daňové přiznání. Za dodatečné daňové přiznání nelze dle stěžovatele považovat takové podání, kterým daňový subjekt nikterak nemění, byť jediné, dosud uvedené tvrzení.

[14] Krajský soud dle stěžovatele dostatečně neodůvodnil způsob vyřízení opravných prostředků v daňovém řízení a již jen z tohoto důvodu je nutno jej zrušit. Pokud má kasační soud za to, že přezkoumatelný je, pak je naplněn kasační důvod spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem prvního stupně. Správně měl soud uzavřít, že ve správním řízení nebyla v rozporu se zákonem posouzena a řádně vyřízena tři stěžovatelova podání, která upravuje daňový řád, přičemž nesprávné posouzení přinejmenším nesprávné posouzení jednoho z nich vedlo přímo k nezákonnému doměření daně.

[15] Stěžovatel dále tvrdí, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost vydaného rozhodnutí. V tomto směru pro stručnost odkazuje na žalobní body 146. až 161. Podle jeho názoru se krajský soud s touto argumentací dostatečně nevyřadil, když přejal závěry žalovaného.

[16] Stěžovatel tvrdí, že krajský soud měl pro nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného zrušit, protože správce daně použil k odůvodnění rozhodnutí protokol o projednání výsledku postupu (§ 147 odst. 3 daňového řádu), který nesplňuje zákonné podmínky pro takové použití. Jako odůvodnění nemůže sloužit pouhý úřední záznam o průběhu postupu, který byl stěžovateli zaslán, aniž s ním byl projednán. Stěžovatel si je vědom, že pro ukončení postupů a vyrozumění daňového subjektu podle § 90 odst. 1 a 2 úřední záznam postačuje, nepostačuje však pro to, aby byl použit jako řádné odůvodnění daňového rozhodnutí, nebyl-li projednán, nýbrž jen zaslán. Byly-li výsledky postupu pouze oznámeny (nebyly s daňovým subjektem projednány) mohou být podkladem pro ukončení postupu, nemohou však nahradit odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně. Navíc v záznamu není žádná zmínka o tom, které důkazy byly provedeny a jak byly správcem daně hodnoceny. Z toho plyne, že v rozhodnutí nemohou být zcela logicky obsaženy ani úvahy správního orgánu, jak provedené důkazy hodnotil. Stěžovatel je přesvědčen, že uplatnil ve svém odvolání tytéž námitky, jak jsou vůči správci daní formulovány v žalobě, byť byly uplatněny v jiné struktuře. Dle stěžovatele krajský soud dostatečně nezdůvodnil své rozhodnutí, když se k některým žalobními body vyjádřil tak, že s právními náhledy stěžovatele nesouhlasí, aniž by uvedl, proč je jeho argumentace nesprávná a k některým žalobními body se nevyjádřil vůbec.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především poukazuje na to, že stěžovatel cílí svou kasační argumentací zejména do procesních aspektů, meritů věci (sporné výši odčitatelné položky od základu daně) se nikterak nevěnuje a v podstatě opakuje svoji žalobní argumentaci. Dle přesvědčení žalovaného správce daně správně kvalifikoval podání stěžovatele ze dne 23. 4. 2019 podle svého skutečného obsahu jako podání dodatečného daňového přiznání dle něhož je rozdíl oproti poslední známé dani nulový; tedy, že výše daně má odpovídat dani „konkludentně“ vyměřené platebním výměrem ze dne 4. 7. 2016.

[18] Žalovaný podotýká, že výzva k odstranění pochybností nebyla shledána nicotnou a žalovaný se ve vyrozumění o odložení podnětu na prohlášení nicotnosti rozhodnutí zabýval i podáním ze dne 23. 4. 2019, které správce daně posoudil v souladu s judikaturou NSS jako dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu. Rovněž přehodnocení podání-stížnosti na nezákonný postup správce daně jako reakci na vyjádření k výsledku k odstranění pochybností bylo v souladu s § 261 daňového řádu. S ohledem na to, že v daném případě bylo jiným prostředkem ochrany proti postupu správce daně vyjádření k výsledku postupu k odstranění pochybností, správce daně jej takto posoudil. Stěžovatel přitom nesprávně uvádí, že nepostoupení stížnosti nadřízenému orgánu je zcela nepřípustné. Skutečnosti uvedené ve stížnosti prošetřuje správce daně, proti kterému stížnost směřuje (§ 261 odst. 3 daňového řádu). Není tedy zřejmé, z jakého důvodu měl správce daně dle názoru stěžovatele předložit stížnost odvolacímu orgánu. Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti (§ 261 odst. 6 daňového řádu).

[19] Podání ze dne 15. 7. 2019 správce daně nevyhodnotil jako podnět na prohlášení nicotnosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, neboť stěžovatel na tuto výzvu reagoval podáním ze dne 23. 4. 2019 (materiálně posouzeno jako podání dodatečného daňového přiznání), tj. jednalo se o právně účinnou výzvu a stěžovateli muselo být zřejmé, jaký procesní úkon po něm správce daně požaduje a proč (viz body 49 až 51 žalobou napadeného rozhodnutí). Stěžovatel ani v písemnosti ze dne 14. 8. 2019 pochybnosti správce daně neodstranil a sám uvedl, že návrh na pokračování v dokazování nepodává (bod 56 žalobou napadeného rozhodnutí). Přitom stěžovatel sám k výzvě správce daně uvedl, je schopen prokázat, že odčitatelnou položku na odpočet podpory vědy a výzkumu za zdaňovací období 2015 uplatnil oprávněně. Místo toho, aby se soustředil na prokázání sporných skutečností, stěžovatel podal podnět na prohlášení nicotnosti výzvy k odstranění pochybností a stížnost na nezákonný postup správce daně jako reakci na vyjádření se k výsledku postupu k odstranění pochybností. Žalovanému není nadto zřejmé s ohledem na pasivitu stěžovatele (vyjma procesních podání), jak mohlo výše uvedené vyhodnocení podání stěžovatele zasáhnout do jeho práv. Krajský soud evidentně nedospěl k závěru, že by zůstala některá podání stěžovatele nevyřízená. Naopak věc posuzoval s ohledem na skutkový stav, a především absenci faktické věcné argumentace ze strany stěžovatele.

[20] Žalovaný konstatuje, že stěžovatel setrvává na svém stanovisku ohledně nastalé prekluze, proto odkazuje na svou argumentaci, že uvedené datum je sice posledním dnem základní lhůty pro stanovení daně, avšak s ohledem na další úkony správce daně byla tato lhůta prodloužena do 1. 7. 2020, resp. do 1. 7. 2021. Daňová povinnost stěžovateli byla přitom doměřena právě na základě výzvy, neboť stěžovatel sice tvrdil v reakci na výzvu

pokračování

k podání dodatečného daňového přiznání, že je schopen prokázat, že odčitatelnou položku na odpočet podpory výzkumu a vývoje za rok 2015 uplatnil oprávněně a řádně, ale na její prokázání rezignoval.

[21] Žalovaný trvá na tom, že kasační stížnost není důvodná, resp. důvody, které v této stížnosti stěžovatel uvádí, nejsou relevantní, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 in fine soudního řádu správního kasační stížnost zamítl.

[22] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, stěžovatel vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předestřít polemiku se závěry krajského soudu nikoli žalovaného. Z tohoto důvodu platí, že obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Povinností stěžovatele je sdělit, z jakých důvodů závěry krajského soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s rozhodnutím napadeným kasační stížností. V kasačním řízení je stanoveno povinné zastoupení advokátem především proto, aby kasační stížnosti byly sepsány právním profesionálem a byly argumentačně na úrovni. Smyslem je umožnit v kasačním řízení, pokud možno, kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského soudu. Tato polemika může být méně nebo více zdařilá; vždy však musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha o to reagovat na konkrétní závěry krajského soudu (viz usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019-63, či usnesení ze dne 18. 11. 2021, č. j. 5 As 332/2020-21).

[24] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že není možné „pro stručnost“ odkázat na žalobní body, jak na několika místech v kasační stížnosti činí stěžovatel. Stěžovatel je povinen vymezit konkrétní kasační důvody. Uvedení konkrétní kasační argumentace nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v žalobě, či snad pouhým odkazem na takové podání již proto, že žalobní námítka směřovaly proti jinému rozhodnutí (správnímu), než které je nyní podrobena kasačnímu přezkumu (soudnímu). Stěžovatel je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozsudku explicitně uvést a vymezit tak rozsah kasačního přezkumu (k tomu srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-78 a zejm. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).

[25] Stěžovatel jako důvod kasační stížnosti formálně označil § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nicméně nenabízí žádný jiný výklad právní normy, netvrdí, v čem krajský soud právní předpis (a který) vyložil nesprávně, resp. nenabízí žádný argument vedoucí k jinému právnímu posouzení věci. Stěžovatel opakovaně nesouhlasí s vyměřením daně na základě daňového přiznání, které dle jeho přesvědčení nebylo podáno, tvrdí že došlo k prekluzi daňové povinnosti, neboť úkony správce daně nebyly způsobilé lhůtu k vyměření daně prodloužit, tvrdí, že správce daně využil postupu podle § 89 a § 90 daňového řádu, aniž by

pro to byly splněny zákonné podmínky, nebylo prováděno dokazování a správní orgány svá rozhodnutí ve vztahu k věcné stránce věci dostatečně neodůvodnily. Veškeré námitky vznesené v kasační stížnosti již k žalobním námitkám posoudil krajský soud. Není smyslem kasačního přezkumu již jednou vyřčené opakovat. Stěžovatel pouze zcela obecně s napadeným rozsudkem nesouhlasně polemizuje, přičemž se argumentačně vrací zpět do daňového řízení a fakticky opakuje žalobní argumentaci. Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že kasační námitky ani částečně nezpochybňují rozhodovací důvody krajského, ale směřují proti rozhodnutí žalovaného. Takové námitky jsou nepřípustné, neboť se opírají jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 9 Azs 101/2020-17, body 11 a 12). Nutno také připomenout, že úkolem kasačního soudu není domýšlet za stěžovatele argumenty, kterými by rozporoval závěry přezkoumávaného napadeného rozsudku a nahrazovat tak projev jeho vůle. Jinými slovy, Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší vyvíjet vlastní aktivitu směrem ke zjištění, které ze žalobních námitek by mohly rovněž obstát jako důvody následné kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 s. ř. s.]. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, či ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 Afs 251/2020-29). Obdobně, v případě odkazu na § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel stran zjištění skutkového stavu, odkazuje na žalobní body, aniž by jakkoli polemizoval se závěry krajského soudu. Nejvyšší správní soud se za dané situace mohl zabývat pouze (ne)přezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť touto otázkou je povinen se zabývat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[26] Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Je třeba též připomenout, že správní orgány ani soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci, jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem uplatněné argumentace. Nepřezkoumatelnost není ani projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[27] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Krajský soud vystihl podstatu věci, dostatečně se vypořádal s veškerými námitkami stěžovatele a své závěry přehledně, srozumitelně, logicky a přesvědčivě odůvodnil. Nejvyšší správní soud podotýká, že nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje ani to, že krajský soud, poté co se se závěry žalovaného ztotožnil, odkázal na

pokračování

části odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Za situace, kdy je o určité otázce v odůvodnění rozhodnutí žalovaného pojednáno správně a vyčerpávajícím způsobem, nic nebrání krajskému soudu tyto skutkové a právní závěry aprobovat a v podrobnostech na ně odkázat (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130)

[28] Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu ztotožnil; v procesním postupu žalovaného neshledal žádné pochybení, v jehož důsledku by stěžovatel byl zkrácen na svých právech. Nebylo mu upřeno právo důkazními prostředky prokázat svá tvrzení, tedy unést důkazní břemeno. Stěžovateli byl dán dostatečný prostor k prokázání oprávněnosti uplatněných odpočtů v rámci postupu k odstranění pochybností, kterého však nevyužil. Místo toho, aby se soustředil na prokázání sporných skutečností, se stěžovatel zaměřil na zpochybňování procesních postupů správce daně. V reakci na výzvu k odstranění pochybností nepředložil jediný důkaz prokazující oprávněnost jeho nároků; nebyl tedy důvod k přechodu na daňovou kontrolu (srov. bod 18 rozsudku). Ostatně, jak podotkl již krajský soud, za situace, 1) kdy se stěžovatel *de facto* domáhá zahájení daňové kontroly, jako invazivnějšího kontrolního postupu, ačkoli dostal dostatečný prostor k rozptýlení pochybností o oprávněnosti uplatněných nákladů, 2) neuvedl, jakým způsobem by zahájení daňové kontroly vedlo k opačnému zjištění, než v rámci postupu k odstranění pochybností, 3) v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení sdělil, že je schopen oprávněnost uplatněných nákladů prokázat, ale žádné konkrétní tvrzení či důkazy následně neoznačil ani nepředložil, 4) konstatoval, že nepodává návrh na pokračování v dokazování, nelze s ohledem na jeho faktickou pasivitu přisvědčit jeho argumentaci. S ohledem na faktickou absenci věcné argumentace ze strany stěžovatele, nemůže mít způsob, jakým správní orgány, potažmo krajský soud posoudily jeho námitky, vliv na samotné doměření daně a zákonnost rozhodnutí žalovaného, resp. napadeného rozsudku.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal žádné pochybení žalovaného, potažmo krajského soudu ani v posouzení významu výzvy správce daně k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2015. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55, ze dne 16. 11. 2016, konstatoval: „*Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatek při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.*“ Zcela v intencích závěrů v citovaném usnesení vyslovených žalovaný, shodně s krajským soudem, postupovali.

[30] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zdůraznil, že volba mezi výzvou k podání dodatečného daňového přiznání, anebo k bezprostřednímu zahájení daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností, není věcí zcela nelimitované úvahy správce daně, ale je svázána jednou ze základních zásad správy daní, konkrétně se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti zásahu do právní sféry daňového subjektu. V souladu s touto základní zásadou správy daní jsou nastavena i konkrétní pravidla daňového řádu pro případy, kdy vyjde najevo, že skutečná daňová povinnost daňového subjektu má být jiná, než jak byla naposledy stanovena. Daňový řád vychází z toho, že ve lhůtě pro stanovení daně může být výše daňové povinnosti měněna (zvýšena i snížena) podle toho, co skutečně vyjde najevo; cílem je *správné zjištění a stanovení daní* (§ 1 odst. 2 daňového řádu, viz k tomu

např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, č. 3015/2014 Sb. NSS).

[31] Pokud stěžovatel na podporu své argumentace odkazuje na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 66/2020, nutno konstatovat, že závěry tam uvedené poněkud dezinterpretuje. V uvedeném případě, mimo jiné, za zcela jiného skutkového stavu (zásahová žaloba), byla spornou právní otázkou, zda může správce daně v prodloužené lhůtě pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu zahájit v rozsahu důvodů pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení (pokud daňový subjekt sdělí, že neshledal důvod poslední známou daň měnit) daňovou kontrolu (výzva k podání dodatečného daňového přiznání byla formálně zaslána ke konci prekluzivní lhůty). To však není případ stěžovatele. Nejvyšší správní soud zde přitom rovněž v bodě 16 uvedl: „Pro úplnost je možné doplnit, že po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43). Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměřením daně na základě výsledků daňové kontroly. Daňovou kontrolu tudíž může správce daně zahájit pouze v původní lhůtě pro stanovení daně. Je tomu tak také proto, že daňová kontrola již rozsahem oprávnění správce daně při jejím provádění může relativně citelně daňový subjekt omezit. Daňový subjekt by tak mohl zároveň po nikoliv zanedbatelnou dobu setrvat v nejistotě, zda daň bude doměřena a jakým způsobem se postup správce daně projeví ve vztahu k prekluzivní lhůtě pro stanovení daně.“ Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku přitom nikterak nezpochybil souvislost doměřením daně s důvody vydané výzvy ani souvislost výzvy k podání dodatečného daňového přiznání se zahájením postupu k odstranění pochybností. Závěry judikatury nelze vytrhovat z kontextu skutkového stavu konkrétní projednávané věci.

[32] Nesprávnou výši daně má zásadně napravit samotný daňový subjekt: Podle § 141 odst. 1 daňového řádu, „(z)jistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.“ Možnost nápravy vlastním právním jednáním (dodatečným daňovým tvrzením) má být daňovému subjektu poskytnuta i tehdy, zjistí-li skutečnosti nasvědčující zvýšení daňové povinnosti samotný správce daně (podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, „(p)okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.“ Pouze pokud již byla zahájena daňová kontrola, nelze k nápravě nesprávně stanovené daně využít dodatečného daňového tvrzení, neboť podle § 141 odst. 6 věty první daňového řádu dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly (např. rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2018, č. j. 9 Afs 337/2018-43). Daňovou

pokračování

kontrolou se logicky rozumí zahájená, resp. probíhající daňová kontrola za jiné zdaňovací období, než to, kterého se týká výzva (poznatky z již proběhlé daňové kontroly lze analogicky posuzovat jakožto poznatky získané z vlastní činnosti správce daně).

[33] Zákonodárce vytvořil za účelem dosažení správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Nejvyšší správní soud v citovaném usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55, uvedl: *„Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nekomplexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odst. 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že (p)okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká. A contrario tedy platí, že nejedná-li se o v citovaném ustanovení vyjmenované případy, povinnost platit penále, jak je v ostatních odstavcích § 251 daňového řádu stanoveno, vzniká.“*

[34] Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že správce daně měl dostatek relevantních poznatků svědčících tomu, že stěžovateli bude daň doměřena. Tyto poznatky zcela konkrétně a srozumitelně stěžovateli ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání sdělil. Výzva dle § 145 daňového řádu byla dostatečně konkrétní s ohledem na získané poznatky za kontrolované předchozí zdaňovací období, byla vydána v souladu se zákonem, není nicotná, ani nezákonná. Podstatné je, že poznatky, na základě nichž byla výzva vydána, měly přímou věcnou i časovou souvislost s následným doměření daně.

[35] Reagoval-li stěžovatel na výzvu správce daně nikoli na formulářovém tiskopise daňového přiznání, ale podáním, v němž pouze sděluje, že dodatečné daňové přiznání nebude podávat, protože k tomu není žádný věcný důvod, nepochybil správce daně, pokud materiálně toto podání kvalifikoval jakožto dodatečné daňové přiznání, v němž stěžovatel vykázal oproti řádnému daňovému přiznání „nulový rozdíl“ (tedy podal dodatečné daňové přiznání ve výši 0, nikoli že daň má být 0.) Takový postup není v rozporu ani se zákonem, akceptuje jej rovněž judikatura (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 160/2004-81, či rozsudky ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013-29 a ze dne 26. 1. 2017, č. j. 10 Afs 142/2016-40 či ze dne 26. 4. 2024, č. j. 5 Afs 52/2023-33). Názor stěžovatele, že daň mu byla vyměřena bez podaného daňového přiznání, není správný. Stěžovatel svým postupem nenavodil situaci, že jeho výsledná daň za rok 2015 se nemá odlišovat od poslední známé vyměřené daně, jak mylně v kontextu s účinky (neexistujícího) dodatečného daňového přiznání s odkazem na rozsudek sp. zn. 1 Afs 66/2020 dovozuje, ale pouze to, že neuvedl rozdíl na dani, který uvést měl, a který dle zjištění správce daně evidentně existoval.

[36] Nejvyšší správní soud konstatuje, že nastala situace, kdy stěžovatel setrval na výši své daňové povinnosti dle řádného daňového přiznání za období 2015, naproti tomu správce

daně důvodně pojal pochybnosti a tyto stěžovateli náležitě sdělil. Zahájení postupu k odstranění pochybností, které správce daně prokazatelně měl, bylo proto zcela logickým následným krokem. Správce daně zvolil postup jednak souladný se zákonem mající přitom oporu v konstantní judikatuře, jednak i příznivější pro stěžovatele, neboť eliminuje vznik penále dle § 251 daňového řádu, což by v případě zahájení daňové kontroly (bez předchozí výzvy) nebylo možné (srov. § 87 odst. 4 daňového řádu, v platném znění).

[37] Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným, potažmo krajským soudem dospěl k závěru, že pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu byly dány důvodné a zákonné předpoklady, správce daně tak nečinil ani svévolně ani formálně pouze s cílem prodloužení lhůty pro vyměření daně [§ 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu]. Nejvyšší správní soud ani nepřisvědčil námitce stěžovatele, že daň nebyla doměřena na základě výzvy, ale na základě následného postupu k odstranění pochybností, protože nemohly nastat ani účinky zamýšlené v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Je pravdou, že daň nebyla doměřena přímo na základě samotné výzvy, ale až na základě na ni navazujícího postupu správce daně. To ovšem neznamená, že vydaná výzva pozbyla svého účinku. Samotná výzva bez dalšího zcela jistě k doměření daně logicky vést ani nemůže. Reakcí na výzvu bylo „nulové“ dodatečné daňové přiznání. Bylo by paradoxem, pokud by daňový subjekt v dodatečném daňovém přiznání podaném na výzvu správce daně v něm žádný příjem neuvedl (tak jak to učinil stěžovatel), čímž by v podstatě eliminoval účinky vydané výzvy. Podstatné je, že výzva směřovala k přiznání příjmu, který podle správce daně měl být přiznán ke zdanění, a také následným rozhodnutím byla daň doměřena.

[38] Nejvyšší správní soud konstatuje, že mezi výzvou a doměřenou daní je zcela zjevný vztah příčinné souvislosti (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č.j. 2 Afs 22/2016-43). V rozsudku ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Po reakci daňového subjektu na výzvu správce daně lze použít postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). Pokud je doměřena daň na základě tohoto postupu, jsou účinky výzvy zachovány. Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43). Lze učinit obecný závěr, že § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu předpokládá, že účinky výzvy na prodloužení lhůty pro stanovení daně nastávají v případě, že mezi vydáním výzvy a doměřením daně existuje blízká věcná (a pravidelně i časová) souvislost. Ta je dána, pokud je daň doměřena přímo v návaznosti na výzvu nebo následně zahájený postup k odstranění pochybností ohledně stejných skutečností, které jsou vyjádřeny ve výzvě, nikoliv již při doměření daně na základě výsledků daňové kontroly.*“ Dále lze rovněž odkázat na rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 66/2020-32, bodě 16 (viz bod [31] tohoto rozsudku). Na uvedených závěrech nic nemění, že v případě stěžovatele daň byla doměřena na základě postupu k odstranění pochybností, neboť k dalšímu dokazování a zahájení daňové kontroly, jak bylo poznamenáno výše, nedošlo, neboť stěžovatel předpoklady pro takový postup nesplnil, resp. další dokazování nenavrhl. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel nerozlišuje mezi důvodným předpokladem k doměření daně, který měl za následek postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu a pochybnostmi správce daně, které mu vyvstaly poté, co stěžovatel vyjádřil kvalifikovaný nesouhlas s obsahem výzvy a ke kterému vedl postup k odstranění pochybností. Stěžovatel zcela pomíjí relevantní judikaturu, ze které žalovaný, potažmo krajský soud vycházel a setrvává na svých neodůvodněných závěrech.

pokračování

[39] Podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, pokud byla v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně oznámena výzva k podání dodatečného daňového přiznání a vedla k doměření daně, lhůta se prodlužuje o jeden rok. Tato skutečnost v případě stěžovatele nastala a prekluzivní lhůta byla prodloužena do 1. 7. 2020, přičemž dodatečný platební výměr byl stěžovateli oznámen dne 2. 9. 2019; dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu došlo k dalšímu prodloužení lhůty do 1. 7. 2021. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v zákonné lhůtě. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 374/2020-42, mimo jiné konstatoval: „*Lhůtou pro stanovení daně, která se dle § 148 odst. 2 daňového řádu prodlužuje, je dosavadní, v ten okamžik běžící lhůta. V § 148 daňového řádu přitom není dán žádný důvod, proč by v případě rozhodných skutečností uvedených v tomto ustanovení nemohlo docházet i opakovaně k prodloužení, přerušení nebo stavení prekluzivní lhůty. Jediným limitem je, že se tak musí stát za běhu objektivní desetileté lhůty.*“ (viz též např. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56 nebo rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2024, č. j. 5 Afs 76/2023-40).

[40] Dle § 90 odst. 1 daňového řádu správce daně o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností. Správce daně tak nepochybil, pokud zvolil úřední záznam, který byl stěžovateli zaslán, byť s tím stěžovatel setrvale nesouhlasí. Ze spisu vyplývá, že v souladu s § 90 odst. 2 daňového řádu byla stěžovateli poskytnuta lhůta 15 dnů, v níž mohl podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Vzhledem k tomu, že stěžovatel pochybnosti správce daně neodstranil a sám uvedl, že návrh na pokračování v dokazování nepodává, správce daně vydal dodatečný platební výměr dle § 90 odst. 3 daňového řádu (viz bod 56 žalobou napadeného rozhodnutí). Takový postup není ani v rozporu s § 147 odst. 3 daňového řádu, neboť správce daně dle povahy sepíše protokol či úřední záznam. Postup k odstranění pochybností probíhá jako písemný či ústní dialog mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ze zákonných ustanovení nevyplývá povinnost ústního projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel v rámci tohoto postupu nepředložil žádné důkazy a ani nepodal návrh na pokračování v dokazování. Není tedy zřejmé, dotčení jakých práv vlastně stěžovatel namítá. Nejvyšší správní soud rovněž konstatuje, že na všechna podání stěžovatele bylo správcem daně relevantním způsobem reagováno a žádné nezůstalo opomenuto. Tvrzení stěžovatele o opaku nemá oporu ve správním spise.

[41] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[42] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu 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 19. července 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu