ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Pivovar Broumov, s. r. o.,** se sídlem třída Osvobození 55, Velká Ves, Broumov, zast. JUDr. Filipem Rigelem, Ph.D., advokátem, se sídlem Teplého 2786, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26367/18/5200-11432-709409, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2023, č. j. 31 Af 31/2018-186,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 7. 8. 2017 dodatečný platební výměr č. j. 1535253/17/2702-50524-607573 (dále také jen „dodatečný platební výměr I.“), kterým žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147, § 143 odst. 1 a § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 668.990 Kč, stanovenou podle pomůcek na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 1308667/17/2709-60561-603983, a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 133.798 Kč podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Téhož dne a na základě týchž právních norem správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 1535333/17/2702-50524-607573 (dále také jen „dodatečný platební výměr II.), kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 183.350 Kč, stanovenou podle pomůcek na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 1323759/17/2709-60561-603983, a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 36.670 Kč.

[2] Žalovaný výrokem I. shora uvedeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“) vyslovil, že dodatečný platební výměr I. se mění tak, že se doměřená daň mění na částku 543.400 Kč a současně se mění penále na částku 108.680 Kč, a výrokem II. tohoto rozhodnutí vyslovil, že dodatečný platební výměr II. se mění tak, že se doměřená daň mění na částku 174.040 Kč a současně se mění penále na částku 34.808 Kč.

II.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). Ten rozsudkem ze dne 8. 7. 2020, č. j. 31 Af 31/2018-145 (dále jen „první rozsudek krajského soudu“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ačkoliv neshledal důvodnými žalobní námitky, kterými žalobkyně zpochybňovala zákonnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly a neztotožnil se ani s argumentací žalobkyně, že nebyly splněny zákonné podmínky k tomu, aby správce daně stanovil daň podle pomůcek, přisvědčil žalobním námitkám zpochybňujícím spolehlivost stanovení daně podle zvolených pomůcek.

[4] Proti prvnímu rozsudku krajského soudu se žalovaný bránil kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud shledal důvodnou a rozsudkem ze dne 30. 11. 2022, č. j. 4 Afs 275/2020-58 (dále jen „zrušující rozsudek“), zrušil první rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že správce daně a žalovaný se krajským soudem vytýkaného pochybení při stanovení daně podle pomůcek nedopustili. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku poukázal na to, že krajský soud nikterak přesvědčivě nevyvrátil důvodnost a správnost postupu daňových orgánů, pouze bez dalšího převzal argumentaci žalobkyně podpořenou četnými tabulkami, výpočty a grafy. V prvním rozsudku krajský soud ani neuvedl, že by se správce daně a žalovaný konkrétních (a jakých) excesů při stanovení daně dopustili, pouze polemizoval o vhodnosti jimi použité pomůcky, kterou byla spotřeba vody. K takové polemice však nebyl povolán, neshledal-li konkrétní excesy při stanovení daně pomocí pomůcek ze strany daňových orgánů. Nejvyšší správní soud shrnul, že soudní přezkum se v případě stanovení daně na základě pomůcek podle § 98 daňového řádu omezuje pouze na posouzení, zda daňové orgány nezneužily či nepřekročily meze správního uvážení, které jim zákon při tomto náhradním způsobu stanovení daně svěřuje. Krajský soud však nemůže zasahovat do samotného výběru pomůcek, jinými slovy, nahradit správní úvahu úvahou soudní.

[5] Krajský soud, který o věci opětovně rozhodoval, v dalším řízení v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl. Předeslal, že žalobní argumentaci lze shrnout do tří okruhů (námitky proti zahájení, vedení a skončení daňové kontroly; námitky týkající se přechodu na pomůcky; nesprávný výpočet daně podle pomůcek) a ke každému z nich následně vyslovil svoje úvahy. Ke třetímu z uvedených okruhů současně poukázal na to, že je ve svých právních závěrech vázán zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Žádné ze žalobních námitek přitom nepřisvědčil.

[6] Nesouhlasil tedy s tvrzeními žalobkyně, v nichž zpochybňovala zákonnost zahájení, vedení a skončení daňové kontroly. Skutečnost, že jí správce daně nesdělil své pochybnosti o jejích daňových tvrzeních hned na počátku, nečinilo zahájení daňové kontroly neoprávněným či neúčinným. Krajský soud připustil, že správce daně obdržel anonymní podnět, následně automatizovaný informační systém (dále jen „ADIS“) detekoval pokles

tržeb žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v porovnání s přecházejícími zdaňovacími obdobími a správce daně provedl místní šetření u žalobkyně zaměřené na vykázané tržby. Z toho mu vyvstaly pochybnosti týkající se daně z příjmů právnických osob za předmětná období. Krajský soud zdůraznil, že pokud může správce daně zahájit daňovou kontrolu zcela namátkově, bez jakýchkoliv pochybností, může ji tím spíše zahájit, pokud nějaké pochybnosti má. K témuž závěru podle krajského soudu dospěl také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 6. 2022, č. j. 9 Afs 237/2021-37, při hodnocení zákonnosti souběžně vedené daňové kontroly ve věci spotřební daně, kterou u žalobkyně ve stejný den zahájil Celní úřad pro Královéhradecký kraj. Žalobkyně nadto ani neuvedla, jak ji měla poškodit skutečnost, že nebyla od počátku obeznámena se skutečnými důvody zahájení daňové kontroly (tedy s anonymním podnětem správci daně).

[7] Krajský soud nesouhlasil ani s žalobní argumentací, podle níž měl správce daně nejprve zahájit postup k odstranění pochybností, případně ji vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Daňová kontrola podle krajského soudu plní zcela odlišnou funkci směřující k rozdílnému dílčímu cíli. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že správce daně měl indicie, které byly důvodem k zahájení daňové kontroly u žalobkyně. Následný průběh daňového řízení pak potvrzoval, že bylo potřeba provést obsáhlé a komplexní dokazování, které se provádí v rámci daňové kontroly. Za pochybení nepovažoval krajský soud ani to, že správce daně nejdříve nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně sice získal před zahájením daňové kontroly určité poznatky, které vyvolávaly pochybnosti o správnosti žalobkyní přiznané daně, tyto poznatky však nemohly vyvolat důvodný předpoklad, že žalobkyni bude daň doměřena. Tvrzení žalobkyně o účelovém vydání platebních výměrů správcem daně tak, aby byla zachována lhůta pro stanovení daně, pak krajský soud označil za spekulativní.

[8] Krajský soud se neztotožnil ani s argumentací žalobkyně v rámci druhého okruhu námitek, tedy že nebyly splněny zákonné podmínky k tomu, aby správce daně stanovil daň podle pomůcek. Poukázal na to, že prvotní pochybnosti vznikly správci daně na základě zjištění z účetnictví žalobkyně ohledně položek stavu zásob a vykázaných výkonů, které žalobkyně uvedla v účetních závěrkách přiložených k řádným přiznáním k dani z příjmů právnických osob (za zdaňovací období let 2012 a 2013); dále měl správce daně pochybnosti o účtování na účtu „materiál“, neboť zjistil, že žalobkyně účtuje na účty zásob nepravidelně a v množství, které neodpovídá průběžné výrobě piva. Krajský soud dospěl k závěru, že daňové orgány řádně zpochybnily průkaznost účetnictví žalobkyně, která neunesla své důkazní břemeno, čímž splnily zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu.

[9] Krajský soud konečně nepřisvědčil ani žalobním námitkám zpochybňujícím spolehlivost stanovení daně podle zvolených pomůcek, a to s ohledem na závazný právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku. V nyní projednávané věci byla pro správce daně hlavní pomůckou spotřeba vody na 1 hl žalobkyní vykázaného výstavu piva v letech 2010, 2014 a 2015. Průměr z takto vypočítaných hodnot správce daně považoval za průměrnou spotřebu vody na výrobu 1 hl piva, což vzal jako základ pro vyčíslení výstavu piva pro jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Zohlednil přitom i spotřebu vody v důsledku havárie výrobního zařízení. Vypočítaný výstav piva v hl považoval správce daně za prodaný v daném zdaňovacím období, jelikož žalobkyně v něm neměla podle přílohy účetní závěrky žádné zásoby rozpracované výroby k 31. 12. 2012 a 31. 12. 2013. Následně správce daně

provedl výpočet celkových nákladů podle pomůcek, z čehož pak vypočetl také základ daně. Žalovaný následně v napadeném rozhodnutí vyhověl některým námitkám žalobkyně a částečně změnil výpočet základu daně a samotné daně podle pomůcek. Takový postup daňových orgánů považoval krajský soud ve shodě s Nejvyšším správním soudem za logický. Tvrzení žalobkyně týkající se vymývání 50.000 kusů lahví, které skončily „ve střepech", žalobkyně nijak neprokázala a závěry správce daně nemohly podle krajského soudu zpochybnit ani předložené znalecké posudky či grafy a tabulky, na něž žalobkyně odkazovala.

[10] K uvedenému třetímu okruhu námitek tudíž krajský soud shrnul, že výběr pomůcek byl odpovědností správce daně a jestliže nepřekročil meze jemu svěřené správní úvahy, pak musí žalobkyně jeho volbu pomůcek respektovat. Pokud žalobkyně chtěla, aby byla daň stanovena přesnějším způsobem, měla řádně plnit své povinnosti týkající se vedení svého účetnictví, aby bylo možno daň stanovit dokazováním. K odkazu žalobkyně na usnesení Policie České republiky, která odložila trestní věc podezření ze spáchání zločinu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby, krajský soud s odkazem na zrušující rozsudek doplnil, že Policie České republiky není příslušná k posuzování adekvátnosti užitých pomůcek a její závěry nebyly pro žalovaného závazné.

III.

[11] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") brání kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. S ohledem na tvrzenou prekluzi daně má za to, že se nabízí zrušit i napadené rozhodnutí a platební výměry.

[12] Stěžovatelka rekapituluje dosavadní průběh řízení a shrnuje, že s ohledem na zrušující rozsudek již nemůže uplatňovat kasační námitky k závěrům krajského soudu vysloveným ke třetímu okruhu žalobních námitek. Nynější stížnostní argumentaci směřuje jen proti způsobu vedení a zejména ukončení daňové kontroly ze strany správce daně (první okruh žalobních námitek).

[13] Stěžovatelka je přesvědčena, že daňová kontrola byla vedena nezákonným způsobem a ukončena byla s vědomě nesprávným výsledkem, tudíž pouze formálně s ohledem na blížící se prekluzi daně z příjmů právnických osob. Stěžovatelka sice nemá přímý důkaz o tom, že správce daně prokazatelně věděl, že daň doměřuje v nesprávné výši, nicméně indicie, které předkládala už krajskému soudu i žalovanému, jsou ve svém souhrnu natolik závažné, že činily daňovou kontrolu závadnou a závěr krajského soudu o tom, že daňová kontrola a následné doměření daně nebylo účelové, tudíž nemůže být správný.

[14] Stěžovatelka poukazuje na to, že jí správce daně sděloval nepravdivá tvrzení o důvodech provádění daňové kontroly, když uváděl, že byla zahájena na základě podkladů ze systému ADIS (jak plyne z protokolu o ústním jednání ze dne 28. 6. 2017, č. j. 1352249/17/2709-60561-603983, dále jen „protokol ze dne 28. 6. 2017"). Stěžovatelka se však při ústním jednání přímo dotazovala správce daně, zda šlo o podnět zvenčí. Správce daně tento dotaz zamlčel, a stěžovatelka se tudíž nedozvěděla skutečný důvod pro zahájení daňové kontroly. To považuje za rozporné se závěry vyplývajícími z nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 334/02, podle nějž musí být daňovému subjektu sdělen konkrétní důvod a cíl daňové kontroly, aby měl možnost „kontroly" postupu správce daně. Analýzu

ADIS navíc správce daně odmítl založit do správního spisu. Stěžovatelka i přes uvedené zjistila, že daňová kontrola byla skutečně zahájena na podkladě anonymního podnětu od „občana Broumova“. Jednalo se o podání zaevidované Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj již dne 24. 6. 2014, č. j. 1184244/04600, které tvořilo rovněž přílohu žaloby. Pokud by s uvedeným anonymním podnětem byla seznámena, mohla nepravdy v něm uvedené objasnit, případně doložit pokles svých tržeb tím, že přestala v uvedeném období dodávat pivo pro řetězec obchodních domů TESCO. Přestože stěžovatelka nezpochybňuje, že judikatura dovozuje možnost provádět daňovou kontrolu i bez konkrétních pochybností či podezření, v případě jejich existence je nezbytné sdělit je daňovému subjektu. Stěžovatelka poukazuje i na to, že v prvním rozsudku krajského soudu tento připustil, že správce daně měl existenci anonymního podání stěžovatelce alespoň sdělit, v napadeném rozsudku již tento svůj dřívější názor krajský soud nepřevzal, ačkoliv v tomto směru nebyl vázán zrušujícím rozsudkem. Stěžovatelka tak byla zkrácena na právu vyjádřit se k tomuto anonymnímu podnětu a reagovat na něj. Jeho zatajením došlo k porušení transparentnosti postupu při správě daní.

[15] Stěžovatelka dále považuje za nepřiměřenou také dobu projednávání zprávy o daňové kontrole. K jejímu projednávání docházelo ve večerních hodinách, dávno po pracovní době i dvanáct hodin denně. Správci daně šlo zjevně o jakékoliv doměření daně ve snaze o zachování lhůty pro stanovení daně. Přitom projednání mnoha stovek stran textu a tříletého výsledku práce daňových orgánů nemohlo být realizováno během několika hodin. Postup stěžovatelky nebyl obstrukční, a nebylo tak její chybou, že se lhůta pro stanovení daně krátila. Správce daně byl ve spěchu a nejednal se stěžovatelkou korektně. První projednání zprávy o daňové kontrole bylo nařízeno až dva měsíce před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[16] Stěžovatelka poukazuje také na to, že k doměření daně došlo třináct dní před koncem lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Správce daně přitom pominul triviální chyby (v zásadě početní), na které ho však stěžovatelka výslovně upozorňovala. S ohledem na prekluzivní lhůtu by však správce daně tyto nebyl schopen opravit. Stěžovatelka poukazuje například na upozornění, které správci daně učinila při jednání u něj (z něhož byl pořízen protokol o ústním jednání ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1506256/17/2709-60561-609369; stěžovatelka nesprávně uvádí, že se jednalo o protokol o ústním jednání ze dne 11. 7. 2017, č. j. 13552249/17/2709-60561-603983 – poznámka soudu), a v němž poukazovala na nesprávné počítání výnosů z částky včetně spotřební daně, při kterém docházelo k danění spotřební daně daní z příjmů. Tato chyba byla natolik zjevná, že musela být správcem daně rozeznána ihned poté, co na ni byl upozorněn, což bylo vidět i na úřednících, kteří byli ústnímu jednání přítomni. Reakcí správce daně na toto upozornění však přesto bylo, že na výpočtu daně trvá. Důvodem proč tuto skutečnost správce daně přehlížel, byl podle stěžovatelky zmíněný nedostatek času s ohledem na běh lhůty pro stanovení daně a na nedostatek času k vypracování opravného výsledku kontrolního zjištění a možnosti se k němu vyjádřit. Jestliže tedy správce daně vědomě doměřil daň i s touto početní chybou, vydal tak rozhodnutí o doměření daně zcela formálně a účelově pouze proto, aby stihnul konec prekluzivní lhůty. Uvedené zjevné pochybení sice opravil žalovaný v napadeném rozhodnutí, stalo se tak ale až po prodloužení lhůty ke stanovení daně. Další pochybení správce daně, na něž stěžovatelka poukazovala, bylo snížení zdanitelných výnosů o výnosy z prodeje zboží, či zahrnutí daně z příjmů právnických osob do nákladů. I tyto vady napravil až žalovaný v napadeném rozhodnutí, přestože při jednání dne 28. 6. 2017 správce daně

uvedl, že si je chyby spočívající v zahrnutí daně do nákladů vědom, avšak ta je ve prospěch daňového subjektu.

[17] Stěžovatelka tedy s ohledem na tyto skutečnosti považuje doměření daně za zcela formální úkon, který nemohl přerušit běh lhůty pro stanovení daně či ji prodloužit. Ke shodnému závěru přitom dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, na něž navázala i další judikatura kasačního soudu (rozsudky ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 29/2010-160 a další). Daň tudíž byla prekludována a k uvedenému měl přihlédnout jak žalovaný, tak krajský soud.

IV.

[18] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku i zrušujícího rozsudku, s nimiž se zcela ztotožňuje.

[19] Je přesvědčen, že daňová kontrola byla zahájena, vedena i ukončena v souladu se zákonem a nikoli pouze za účelem umělého prodloužení lhůty pro stanovení daně. Stěžovatelčiny námitky považuje za spekulativní, nemající oporu ve spise.

[20] Správce daně nebyl povinen sdělit stěžovatelce důvod ani cíl daňové kontroly, ani jaké konkrétní pochybnosti má o zkrácení daňové povinnosti. Je-li oprávněn zahájit daňovou kontrolu namátkově, pak tak může učinit i bez okamžitého sdělení konkrétních důvodů, pro které daňovou kontrolu zahajuje. Zákonným předpokladem daňové kontroly totiž není existence konkrétních pochybností, a proto po něm nelze ani požadovat jejich uvádění. Anonymní podnět, na který stěžovatelka poukazuje, byl podkladem pro analyticko-vyhledávací činnost správce daně v systému ADIS a následně při místním šetření zjistil správce daně pokles tržeb. Žalovaný poukazuje i na to, že stěžovatelka se k uvedenému anonymnímu podání nevyjádřila ani v žalobě a ani netvrdila, že jí byla upřena možnost se k němu vyjádřit a vysvětlit svůj pohled na věc. Analýza zpracovaná v systému ADIS nemívá přiděleno číslo jednací a nezakládá se do spisu, neboť má interní povahu. Nemá písemnou podobu, ale jde o myšlenkovou analytickou činnost správce daně. Tiskové výstupy tak nejsou zpravidla pořizovány, neboť by byly shodné s elektronickou verzí, navíc se jedná o údaje z daňových přiznání stěžovatelky, která jsou součástí jeho daňového spisu.

[21] K době projednávání zprávy o daňové kontrole žalovaný sděluje, že je evidentní, že správce daně vedl se stěžovatelkou trpělivě mnohahodinová jednání tak, aby mohla vyjádřit své připomínky k výsledkům kontrolních zjištění a aby na ně reagoval. Takový postup aproboval i krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku.

[22] Na tvrzená zjevná pochybení správce daně stěžovatelka poukazovala až v průběhu projednávání zprávy o daňové kontrole, nikoliv po seznámení s výsledky kontrolního zjištění, při nichž byla seznámena s konstrukcí pomůcek. Přitom již v této fázi správce daně nesprávně zahrnul daň z příjmů do nákladů či do výpočtu nezahrnul daňové odpisy a podobně. Správce daně k nastalé situaci zaujal svoje stanovisko, které bylo patrné ze spisového materiálu. Žalovaný nemohl zasahovat do části řízení a postupu správce daně, které bylo výlučně v jeho pravomoci, namítaná pochybení proto napravil v odvolacím řízení.

[23] Dodatečné doměření daně odůvodněné ve zprávách o daňové kontrole za zdaňovací období let 2012 a 2013 pak vyšlo z pochybností o správnosti výše základu daně a samotné daně, což vylučuje, aby tyto úkony správce daně provedl výlučně nebo převážně za účelem přerušení či prodloužení lhůty pro stanovení daně. Žalovaný zastává názor, že daňová povinnost byla pravomocně stanovena včas a k prekluzi daně nedošlo.

V.

[24] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení přípustnosti kasační stížnosti. Možnost účastníků řízení napadnout nové rozhodnutí krajského soudu kasační stížností je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno kasačním soudem; to neplatí, je-li jako kasační důvod uplatněna námitka, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[25] Ze zákazu opakované kasační stížnosti dovodila judikatura nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. K zásadnímu sjednocení rozhodovací činnosti k této otázce došlo usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, v němž dovodil, že citované *„ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. I tyto výjimky je nutno vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat [...] v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že [...] řešena být nemohla.“*

[26] Jak již výše uvedeno, Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku dovodil, že krajský soud dospěl ke správnému závěru, že v daném případě byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Naproti tomu však kasační soud nesouhlasil s krajským soudem v tom, že takto byla daň stanovena spolehlivě, tedy nepřisvědčil jeho závěru o nesprávném výběru pomůcek ze strany správce daně. Ve zrušujícím rozsudku, který Nejvyšší správní soud vydal na základě kasační stížnosti žalovaného, se tak vůbec nezabýval závěry krajského soudu, které tento přijal k otázce nezákonnosti zahájení, provádění a ukončení daňové kontroly. Tyto námitky totiž v prvním rozsudku krajský soud nepovažoval za důvodné a kasační stížnost podaná žalovaným proti těmto závěrům zcela pochopitelně nesměřovala. Jelikož stěžovatelka nyní rozporuje právě ty úvahy krajského soudu, k nimž se dosud Nejvyšší správní soud věcně nevyjadřoval, neboť nebyly předmětem jeho přezkumu ve zrušujícím rozsudku, lze uzavřít, že kasační stížnost je přípustná.

[27] Nejvyšší správní soud tudíž posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelka v kasační stížnosti *de facto* nereaguje na napadený rozsudek a závěry v němž obsažené, nezpochybňuje rozhodovací důvody, na základě nichž krajský soud dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby. Stěžovatelčina argumentace je namířena proti postupu daňových orgánů a proti napadenému rozhodnutí žalovaného. Jinými slovy, stěžovatelka v podstatě opakuje své žalobní námitky. S nimi se však již vypořádal krajský soud, přičemž stěžovatelka úvahy a rozhodovací důvody krajského soudu nijak nereflektuje; pouze namítá, že napadené rozhodnutí bylo zatíženo závažnými procesními vadami, pro které je měl krajský soud zrušit. Na vypořádání jednotlivých žalobních námitek krajským soudem však stěžovatelka fakticky nereaguje, resp. nepředkládá žádný jiný oponentní názor.

[30] Nejvyšší správní soud s ohledem na právě uvedené zdůrazňuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Řízení o kasační stížnosti je současně ovládáno zásadou dispoziční, což znamená, že je to stěžovatel, který skrze formulaci stížnostních námitek vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku. Povinností stěžovatele je uvést, z jakých důvodů závěry krajského soudu považuje za nezákonné, a za tím účelem tudíž musí v kasační stížnosti předestřít polemiku se závěry krajského soudu, nikoliv s nimi pouze vyjádřit obecný nesouhlas. Obsah a kvalita kasační stížnosti totiž předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Úkolem Nejvyššího správního soudu totiž není domýšlet za stěžovatele argumenty, kterými by rozporoval závěry přezkoumávaného soudního rozhodnutí, a nahrazovat tak projev jeho vůle. Jinými slovy, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší 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.).

[31] Nejvyšší správní soud například v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, mimo jiné uvedl *„[a]by vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně souvisící nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“ Důvody kasační stížnosti se tedy vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu (srov. též usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2021, č. j. 5 As 332/2020-21). S ohledem na tato judikaturní východiska Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovatelčina kasační stížnost je v tomto směru na samé hranici její projednatelnosti.

[32] Jak již výše uvedeno, stěžovatelka svou kasační argumentaci soustředí již jen na otázku (ne)zákonnosti zahájení a vedení daňové kontroly a s tím spojených důsledků spočívajících v tvrzené prekluzi daně. Nejvyšší správní soud se k uvedenému dosud ve zrušujícím rozsudku nevyjádřil, byť implicitně si musel úvahu o zákonnosti daňové kontroly učinit, aby se mohl zabývat otázkou splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a otázkou výběru pomůcek. Současně je na místě uvést, že obdobnými námitkami, týkajícími se nepravdivého tvrzení správce daně o důvodech kontroly a nepřiměřenou dobou projednávání zprávy o kontrole se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 38/2023-50, v němž na půdorysu stejných skutkových okolností případu přezkoumával doměření daně z přidané hodnoty. Jelikož čtvrtý senát nemá jakýkoliv důvod odchýlit se od závěrů vyslovených v odkazovaném rozsudku a ztotožňuje se s nimi, v dalších

z nich vychází, neboť jsou plně použitelné i v souzené věci týkající se daně z příjmů právnických osob.

[33] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že byť stěžovatelka uplatňuje v kasační stížnosti kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., v podstatě ale krajskému soudu vytýká nesprávné závěry ohledně zákonnosti daňové kontroly a nesprávné posouzení postupu a úkonů správce daně jako nikoliv formálních. Svojí povahou se tak jedná o námitky podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvedené je však bez vlivu na rozsah přezkumu napadeného rozsudku, který Nejvyšší správní soud provede v mezích a míře podrobnosti dané uplatněnými stížnostními námitkami.

[34] Stěžovatelka spojuje nezákonnost daňové kontroly v nynějším případě v podstatě s tím, že při jejím zahájení nebyla seznámena s pochybnostmi správce daně, resp. s obsahem anonymního podnětu. Tato výtka však není důvodná. Stěžovatelka ji uplatnila již v žalobě a zcela dostačujícím způsobem ji (opakovaně) vypořádal krajský soud, přičemž Nejvyšší správní soud s jeho závěry beze zbytku souhlasí. Daňová kontrola je jeden z postupů, který slouží k prověření správnosti daňových povinností, a o její volbě i použití rozhoduje správce daně podle procesní vhodnosti. Zákonným předpokladem daňové kontroly není existence (konkrétních) pochybností o správném stanovení daně, proto nelze po správci daně ani požadovat, aby při zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl (viz stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11). Správce daně nemusí při zahajování daňové kontroly sdělit daňovému subjektu důvod a cíl daňové kontroly, ani jaké má konkrétní pochybnosti o zkrácení daňové povinnosti (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 11. 2011, sp. zn. III ÚS 368/11, a ze dne 19. 11. 2013, sp. zn. II. ÚS 871/13). Jak již přiléhavě uvedl krajský soud, může-li správce daně zahájit daňovou kontrolu zcela namátkově (bez jakýchkoli pochybností), tím spíše ji může zahájit, pokud určitým podezřením disponuje; ostatně nezřídka správce daně daňovou kontrolu zahajuje na základě podnětů veřejnosti nebo informací, které se dozví od jiných orgánů veřejné moci (viz rozsudek ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 210/2018-53). Neplatí však, že by správce daně bez dalšího musel o každém podezření daňový subjekt okamžitě informovat, resp. že by sdělení konkrétních pochybností (důvodů) bylo podmínkou pro účinné zahájení daňové kontroly (srov. rozsudky ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014-30, včetně tam citované judikatury; či rozsudky ze dne 30. 11. 2018, č. j. 5 Afs 185/2016-23, a ze dne 1. 4. 2020, č. j. 1 Afs 340/2019-36).

[35] Namítá-li stěžovatelka, že se nemohla v daňovém řízení vyjádřit k anonymnímu podání (o němž se však následně dozvěděla), je třeba poukázat na to, že se k němu nikterak nevyjádřila ani v podané žalobě a netvrdila ani to, že by jí byla v průběhu daňové kontroly či následného daňového řízení upřena možnost pochybnosti správce daně vyvrátit. Pokud tedy správce daně na základě podnětu veřejnosti dále podrobil vlastní analýze údaje týkající se stěžovatelky, které měl k dispozici ve svých evidencích, a na základě jejich vyhodnocení přistoupil k zahájení daňové kontroly, nelze mu v tomto směru nic vytýkat. Při zahájení daňové kontroly, v jejím průběhu, a stejně tak při ukončení kontroly postupoval správce daně zcela v souladu se zákonem; ostatně žádná konkrétní pochybení stěžovatelka netvrdila, omezila se pouze na tvrzenou nezákonnost zahájení kontroly pro neinformovanost o anonymním podnětu. Uvedená skutečnost však nezákonnost daňové kontroly v nynější věci nezakládá.

[36] Stěžovatelka ostatně nikterak neupřesnila, na základě čeho usuzuje, že se ze strany správce daně jednalo o postup svévolný či nepřiměřený, ani v čem spatřuje zkrácení svých práv. Z okamžitého neseznámení stěžovatelky s podezřeními správce daně, která předcházela zahájení daňové kontroly, takový závěr bez dalšího neplyne. Namítá-li stěžovatelka, že v důsledku neznalosti důvodů, pro které byla kontrola zahájena, nemohla zvolit adekvátní procesní postup, pak takové tvrzení nemá oporu ani v zákoně ani ve skutkovém stavu. Pro úplnost soud uvádí, že v projednávané věci se nejedná o opakovanou daňovou kontrolu, spor tak není veden o rozsah a předmět daňové kontroly, ani o důvody, při jejichž splnění je její opakování přípustné (srov. § 85a daňového řádu). V tomto směru je tak argumentace stěžovatelky odkazem na judikaturu, která se týká právě opakované daňové kontroly, neopodstatněná.

[37] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitkám, že daňová kontrola byla vedena bezdůvodně neúměrně dlouho, správce daně nezjistil dostatečně skutkový stav (v důsledku čehož přistoupil k náhradnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek), „uspěchal“ projednání výsledků kontroly a platební výměry vydal formálně, veden snahou vyhnout se prekluzi daně. Ani uvedené spekulativní úvahy stěžovatelky nemají oporu v obsahu daňového spisu. Správce daně vedl řízení zcela korektně, stěžovatelka nebyla nikterak krácena na právu předkládat či navrhovat důkazy či vyjádřit se ke zjištěním, která správce daně učinil. Nadto s ohledem na obsah protokolů z ústních jednání ze dne 28. 6. 2017 a 27. 7. 2017 lze dovodit, že délka těchto jednání se odvíjela také od množství dotazů a připomínek, které stěžovatelka uplatňovala k výsledkům kontrolních zjištění. Rovněž tyto námitky krajský soud dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádal a Nejvyšší správní soud mu nemá co vytknout. Na jeho úvahy obsažené v napadeném rozsudku proto v podrobnostech odkazuje.

[38] Nejvyšší správní soud nemůže stěžovatelce přisvědčit ani v tom, že daňová kontrola, resp. dodatečné platební výměry na jejím základě vydané, byly pouze formálními úkony, a nebyly proto způsobilé zachovat lhůtu pro stanovení daně. Judikatura, které se stěžovatelka v tomto směru dovolává, opět není případná, neboť skutkový i právní stav v nyní projednávané věci je zásadně odlišný. Správce daně zde nečinil žádné účelové či formální úkony (např. nepotřebná dožádání či bezdůvodné výzvy) pouze za účelem prodloužení či přerušení lhůty pro stanovení daně. V souladu se zákonem zahájil daňovou kontrolu, na jejímž základě vydal dodatečně platební výměry, jimiž stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob za dvě zdaňovací období. Oba tyto úkony (zahájení daňové kontroly i vydání dodatečných platebních výměrů) byly způsobilé navodit účinky předvídané § 148 odst. 2. resp. 3 daňového řádu. Na zákonnost daňové kontroly nemohlo mít vliv ani souběžné vedení daňové kontroly celním úřadem ve věci spotřební daně, ani jeho částečně odlišné postupy při jejím stanovení. Nelze přitom přehlížet, že v posuzované věci byla daň stanovena náhradním způsobem podle pomůcek právě proto, že stěžovatelka neumožnila stanovení daně dokazováním.

[39] Na uvedených závěrech nemohou ničeho změnit ani stěžovatelkou namítané zjevné vady ve výpočtu doměřené daně, kterých se měl dopustit správce daně. Tyto chyby, které následně napravil žalovaný v napadeném rozhodnutí, nelze bez dalšího označit za účelové, které správce daně záměrně ignoroval za účelem zabránění marného uplynutí lhůty pro stanovení daně. Stěžovatelka sice namítá, že na jednotlivé početní chyby, jichž se správce daně dopustil, poukazovala, správce daně si jich byl vědom, avšak přesto uváděl, že na svých

výpočtech trvá. V tomto směru konkrétně odkazovala na obsah protokolu o ústním jednání ze dne 28. 6. 2017 (viz výše). Z tam uvedeného (viz jeho str. 10) však vyplývá, že správce daně stěžovatelce sdělil důvod zahrnutí splatné daně z příjmů právnických osob do pomůcek, a svůj výpočet tudíž objasnil. Při ústním jednání dne 27. 7. 2017 (viz str. 19 protokolu z tohoto jednání) správce daně uzavřel, že žádné chyby, byť drobné, neshledal, a nedospěl tedy k závěru o nutnosti měnit svá kontrolní zjištění. Tyto dílčí nesprávnosti závěrů správce daně, které podle stěžovatelčina mínění představovaly zcela zjevná pochybení, která jsou rozpoznatelná každému se základní daňovou orientací, nelze považovat za skutečnosti, který by z dodatečných platebních výměrů činily pouhé formální úkony bez vlivu na běh lhůty pro stanovení daně. Správce daně postupoval v rámci daňové kontroly řádně, v souladu se zákonem, věnoval stěžovatelčině případu dostatečně dlouhý čas, odůvodnil své závěry, a ačkoliv lze označit datum vydání platebních výměrů z pohledu stěžovatelky za „nemilé“ s ohledem na možné uplynutí lhůty pro stanovení daně, nelze každé daňové řízení ukončené „těsně“ před jejím koncem považovat za účelové. Stěžovatelce byl ostatně ponechán také dostatečný časový prostor, aby umožnila stanovení daně předložením dostatečných důkazů způsobilých prokázat její daňová tvrzení, což se jí však nepodařilo. Teprve s ohledem na to byl následně správce daně nucen stanovit daň prostřednictvím pomůcek.

[40] K namítaným „zjevným“ početních chybám, jichž se dopustil správce daně, je také vhodné poukázat na jednotnost daňového řízení a možnost podat opravné prostředky proti vydaným dodatečným platebním výměrům správce daně, které slouží právě napravení vad či nesprávného posouzení, kterého se měl dopustit správce daně. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, jehož dále citované závěry jsou použitelné i za účinnosti daňového řádu, vyslovil, že *„[r]ozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“* Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci. Není pochyb o tom, že správce daně pochybil, což však napravil žalovaný v napadeném rozhodnutí. Jak již bylo výše uvedeno, nic současně nenasvědčuje tomu, že by jednání ze strany správce daně bylo ryze účelové. Krajský soud tudíž nepochybil, pokud shledal opačné stěžovatelčino tvrzení spekulativním.

[41] Nejvyšší správní soud shrnuje, že krajský soud dospěl ke správnému závěru o zákonnosti zahájení, průběhu i ukončení daňové kontroly a správně dovodil i to, že tato daňová kontrola a následné doměření daně z příjmů právnických osob nebylo pouze formálním úkonem, a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 tudíž nebyla pravomocně doměřena až po uplynutí lhůty pro její stanovení. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[42] Kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšná, nemá tedy právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 14. ledna 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu