



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Daniely Menclové ve věci

žalobce: P. N., narozen X,
bytem X,
zastoupen daňovým poradcem Ing. Janem Matějkou,
sídlem Straky 1, 417 71 Zabušany,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23683/19/5200-10424-708965,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23683/19/5200-10424-708965, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dne 4. 4. 2018, č. j. 741024/18/2514-50524-508151, tak, že žalobci byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 110 355 Kč s tím, že doměřená daň byla splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci tohoto dodatečného platebního výměru.

Žaloba

2. Žalobce namítal, že nezákonnost dodatečného platebního výměru je způsobena tím, že daňová kontrola předcházející jeho vydání byla nezákonná, neboť místo zahájení daňové kontroly bylo povinností správce daně vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení.
3. Žalobce rovněž namítal, že výzva k prokázání skutečností ze dne 21. 12. 2016, č. j. 2500044/16/2514-60561-501811, je nezákonná. Dle žalobce na základě toho, že žalobce této výzvě nevyhověl, nelze vyvozovat závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem.
4. Dále namítal, že správce daně zahrnul zdanitelné příjmy do základu daně z příjmů v jejich výši včetně daně z přidané hodnoty neoprávněně.
5. Žalobce rovněž namítal, že správce daně v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu nedostatečně zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.
6. Žalobce dále namítal, že nebyl seznámen se všemi v daňovém řízení provedenými důkazy, neboť obsah písemnosti ze dne 12. 1. 2016, č. j. 36533/16/2514-60562-505699, označené jako „Vyhodnocení podnětu“, nebyl žalobci zpřístupněn v celém jeho rozsahu, neboť podstatná část této písemnosti (celá str. 4 a část str. 5) byla pro žalobce správcem daně učiněna nečitelnou.

Doplnění žaloby

7. V doplnění žaloby zaslaném soudu prostřednictvím systému datových schránek dne 30. 9. 2019 žalobce uvedl, že nezákonné zahájení daňové kontroly není způsobilé vyvolat zákonem předvídaný důsledek v podobě přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Dle žalobce je nepřípustné, aby byl nezákonný postup státní moci přičítán v neprospěch daňového subjektu. V tomto směru odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č. j. 9 Afs 89/2012-40, ze dne 12. 9. 2014, č. j. 5 Afs 54/2014-38, a ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 71/2013-37. Podle žalobce je právní názor, který zastává, průmětem principu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, který je zakotven v čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Trval na tom, že nezákonné zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob nebylo způsobilé vyvolat účinky v podobě přerušení lhůty pro stanovení daně. Z toho důvodu ve všech třech případech došlo dle žalobce ke stanovení daně po uplynutí lhůty pro její stanovení.
8. K námitce týkající neoprávněného zahrnutí zdanitelných příjmů do základu daně včetně daně z přidané hodnoty žalobce uvedl, že odkaz na ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je dle jeho názoru zcela nepatřičný, neboť toto ustanovení lze použít pro posouzení otázky, za jakých

podmínek lze doměřenou daň z přidané hodnoty uznat jako daňově uznatelný výdaj (náklad) pro účely stanovení základu daně z příjmů, nikoliv však pro posouzení otázky, zda vůbec a případně za jakých podmínek lze daň z přidané hodnoty zahrnout do základu daně z příjmů. Žalobce zdůraznil, že argumentaci obsaženou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 8 Afs 9/2013-47, nelze analogicky použít i pro posouzení otázky zahrnutí daně z přidané hodnoty do základu daně z příjmů. Právní názor žalovaného dle žalobce nelze opřít o žádné zákonné ustanovení. Dále žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018-51, ve kterém bylo konstatováno, že do základu daně z příjmů lze zahrnout jen úplatu za zdanitelné plnění bez DPH, tj. pouze základ daně z přidané hodnoty. Žalobce konstatoval, že Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 je datován dnem 6. 2. 2015, a tedy právní názor obsažený v pokynu D-22 byl překonán závěry obsaženými v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018-51.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Předně žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 As (žalovaný uvedl nesprávně Afs – pozn. soudu) 106/2017-31, ve kterém je uvedeno, že v řízení před správním soudem nelze postupovat tak, že žalobce v žalobě vznesl pár obecných právních námitek a teprve v dalších podáních formuluje konkrétní skutkové a právní argumenty. Argumenty žalobce obsažené v doplnění žaloby, mimo námitky prekluze, má žalovaný tedy za nepřipustné rozšíření žalobních bodů po uplynutí lhůty k podání žaloby.
10. K námitce týkající se nezákonnosti dodatečných platebních výměrů žalovaný připustil, že měl postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na § 143 odst. 3 daňového řádu a vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Současně však konstatoval, že pro posuzovanou věc je zásadní, že žalobou napadené rozhodnutí neukládalo žalobci povinnost uhradit jakékoliv penále. Finanční zátěž žalobce vyměřená na základě daňové kontroly je ve výsledku stejná se situací, kdy by správce daně doměřil daň na základě doměřovacího řízení zahájeného výzvou k podání dodatečného daňového přiznání. V tomto směru odkázal na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30. Žalovaný trval na tom, že procesní práva žalobce v souvislosti s chybným postupem správce daně neutrpěla žádnou újmu a předmětné pochybení nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí daňových orgánů.
11. K námitce prekluze žalovaný uvedl, že zahájení daňové kontroly v předmětné věci ovlivnilo lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný trval na tom, že ani následným vyslovením toho, že měl správce daně před případným zahájením daňové kontroly vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého stavění lhůty pro stavení daně.
12. K námitce týkající se zákonnosti výzvy ze dne 21. 12. 2016, č. j. 2500044/16/2514-60561-501811, žalovaný uvedl, že se jedná o zcela nekonkrétní námitku. Za formulaci žalobních námitek je zodpovědný žalobce a žalovaný ani soud nemá povinnost vytvářet nebo domýšlet žalobní námitky žalobce. Žalovaný trval na tom, že předmětná výzva byla vydána v souladu se zákonem, když byla vydána podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c)

daňového řádu. Dle žalovaného tak vydáním výzvy unesl správce daně své důkazní břemeno a pak bylo na žalobci, zda své důkazní břemeno unese či nikoliv. Žalovaný zdůraznil, že neunesení důkazního břemene není v předmětné věci otázkou vyhovění či nevyhovění předmětné výzvě, ale výsledkem procesu dokazování v průběhu celého řízení.

13. K námitce týkající se zahrnutí příjmů do základu daně včetně částek odpovídajících DPH žalovaný uvedl, že žalobce jako plátce DPH některé příjmy nezahrnul do svého přiznání k DPH. Ponechal si tak DPH, kterou měl odvést do státního rozpočtu, získal příjmy, které prokazatelně souvisely s podnikáním a podléhaly tak zdanění ve smyslu § 3 a § 5 zákona o dani z příjmů. Žalovaný trval na tom, že za situace, kdy DPH není přiznána v rámci příslušných daňových tvrzení a uskutečnění zdanitelného plnění se tak nepromítá jako závazek vůči státnímu rozpočtu, je nutno zdanitelný příjem posoudit jako celou obdrženou částku příjmu s tím, že s ohledem na konstitutivní povahu dodatečného platebního výměru není možné snížit základ daně o DPH, která začne právně existovat teprve na základě příslušného rozhodnutí správce daně.
14. K poukazu týkajícímu se oprávněnosti použití pokynů žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010-63, ze kterého vyplývá, že správní orgány mají povinnost se ve své praxi řídit metodickými pokyny.
15. K námitce týkající se nedostatečného zjištění rozhodných skutečností žalovaný uvedl, že se jedná o zcela obecnou námitku. Žalobce ani neuvedl, v čem spatřuje nedostatečné zjištění skutkového stavu. Žalovaný připomněl, že dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. Neznamená to však, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně přitom není vázán návrhy důkazů daňového subjektu. Dále odkázal na rozvržení důkazního břemene mezi daňové orgány a daňový subjekt. Zdůraznil, že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.
16. Žalovaný konstatoval, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání charakteru příjmů, které správce daně zjistil na bankovním účtu daňového subjektu č. X a příjmů, které obdržel v hotovosti od odběratele B. a které nebyly zahrnuty v daňovém přiznání. Pokud žalobce tyto částky v daňovém přiznání nijak nezohlednil, bylo jeho povinností prokázat, že nebyly předmětem daně, byly od daně osvobozeny, případně již byly řádně zdaněny. Této povinnosti však žalobce dle žalovaného nedostál. Žalobce pouze uvedl, že uvedené příjmy v celkové výši 460 132 Kč byly zahrnuty do základu daně.
17. Ve vztahu k závěrům správce daně ohledně výdajů žalovaný uvedl, že je to žalobce, kdo si uplatňuje daňový výdaj, a je proto povinen prokázat, že pro jeho uplatnění splnil veškeré podmínky dané § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt by se měl chovat obezřetně a obstarat si dostatek důkazních prostředků, jejichž předložením by unesl své důkazní břemeno a prokázal správci daně své výdaje. Této povinnosti dle žalovaného žalobce nedostál a důkazní břemeno neunesl ohledně výdajů v celkové výši 277 477 Kč, neboť neprokázal, že se jednalo o výdaje vynaložené ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
18. Žalovaný trval na tom, že daň za zdaňovací období roku 2011 byla zjištěna a stanovena ve správné výši.

19. K námitce týkající se neseznámení žalobce s provedenými důkazy žalovaný uvedl, že žalobci bylo v průběhu řízení několikrát umožněno nahlížet do části spisu vedeného k daňové kontrole a do vyhodnocení podnětu ze dne 12. 1. 2016, č. j. 36533/16/2514-60562-505699, ve kterém správce daně uvedl všechny relevantní skutečnosti, kterými na základě vyhledávací činnosti disponoval. Z důvodu zachování mlčenlivosti však správce daně upravil jeho rozsah a v této formě jej poskytl žalobci k nahlédnutí a na jeho žádost mu poskytl kopii této listiny. Žalovaný trval na tom, že veškeré důkazní prostředky, které měl správce daně k dispozici a které osvědčil jako důkaz, jsou součástí veřejné části spisu a jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole.

Replika žalobce

20. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou, ve které uvedl, že žalobní body obsažené v žalobě obsahují dle jeho názoru konkrétně specifikované skutkové a právní důvody, pro které žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Doplnění žaloby podané dne 30. 9. 2019 proto nelze považovat za nepřipustné rozšíření žaloby. Dále žalobce zdůraznil, že s ohledem na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně není možné, aby nezákonný postup státní moci byl přičítán v neprospěch daňového subjektu. Proto zahájení daňové kontroly nemohlo způsobit běh nové prekluzivní lhůty. Žalobce trval na tom, že zánik práva státu na stanovení daně nelze v žádném případě považovat za pouhou nezákonnost. Naopak postup správce daně spočívající v nezákonném zahájení daňové kontroly je nutno považovat za neslučitelný se základními principy, které spoluvytvářejí právní řád materiálního právního státu. Ve vztahu k zahrnutí DPH do základu daně z příjmů setrval žalobce na své argumentaci.

Doplnění repliky

21. V doplnění repliky žalobce poukázal na skutečnost, že rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 10. 2020, č. j. 15 A 47/2018-72, bylo určeno, že zásah správce daně spočívající v daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2010 a 2011 zahájené u žalobce dne 2. 8. 2016 byl nezákonný. Z této skutečnosti dovodil žalobce, že jeho závěry ohledně marného uplynutí lhůty pro stanovení daně byly správné. Žalobce nesouhlasí se závěrem Nejvyššího správního soudu obsaženým v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, publikovaným ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 4005/2020 (žalobce nesprávně uvedl č. 3888/2019 – pozn. soudu) s touto právní větou: *„Zahájení daňové kontroly přerušuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), byť správce daně před zahájením této kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 daňového řádu), ač pro to podle zákona byly podmínky. Takovéto opomenutí správce daně sice je nezákonné, avšak nejde o takovou vadu, která by měla vztah k výši následně doměřené daně.“* Podle žalobce je uvedený právní závěr protiústavní. Nejvyšší správní soud se v předmětném rozsudku nijak nevypořádal s otázkou případného porušení ústavních práv daňového subjektu, ke kterému v důsledku nezákonného zahájení daňové kontroly došlo. Zcela mimo zorné pole zájmu soudu tak zůstaly zásady legality, právní jistoty, legitimního očekávání, jakož i obecný princip, že nikdo nesmí těžit ze svého protiprávního jednání. Odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu je dle žalobce

nepřesvědčivé a soudem zvolené kritérium zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně v podobě jeho vztahu k výši následně doměřené daně je nepatřičné.

22. Žalobce poukázal na skutečnost, že zahájení daňové kontroly podle § 148 odst. 3 daňového řádu prodlužuje lhůtu pro stanovení daně o 3 roky, oznámení výzvy daňovému subjektu však podle § 148/2 písm. a) daňového řádu prodlužuje tuto lhůtu pouze o jeden rok. V důsledku aplikace výše uvedeného právního názoru Nejvyššího správního soudu se tak nezákonný postup správci daně vyplatí. Takový důsledek je dle žalobce v materiálním právním státě neakceptovatelný.

Jednání soudu

23. Zástupce žalobce při jednání soudu přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení ve znění doplnění žaloby, repliky a doplnění repliky. Dále se vyjádřil k otázce vlivu nezákonnosti daňové kontroly na zákonnost následně vydaných platebních výměrů. Zdůraznil, že zdejší soud přímo ve věci předmětné daňové kontroly již rozhodl pravomocně, že daňová kontrola byla nezákonná. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k rozsudku ze dne 31. 5. 2010, sp. zn. 2 Afs 144/2004 konstatoval, že daňová kontrola může být nezákonným zásahem. V odůvodnění uvedeného rozhodnutí je obsaženo, že daňová kontrola vybočující ze zákonných mezí porušuje řadu ústavních práv, a to vždy. Vždy přinejmenším odchází k porušení práva na všeobecnou ochranu zakotvenou v článku 2, odst. 2, Listiny základních práv a svobod, jako je např. zásah na ochranu dobré pověsti. V daném případě je základní otázkou, zda je v právním státě přípustné neústavní cestou připravit občana o část majetku. Zástupce žalobce poukázal rovněž na existenci judikatury Nejvyššího správního soudu, která říká, že i na základně nezákonné daňové kontroly, lze vystavit zákonné platební výměry. Předmětné judikáty se však nevypořádávají s rozporem s výše uvedenými ústavními principy.
24. Dále se vyjádřil k otázce možnosti zahrnutí DPH do základu daně z příjmu. Uvedl, že v tomto směru žalovaný odkazoval na ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch), zákona o daních z příjmů. Ovšem tento odkaz považuje za nepřipadný. Je dle jeho názoru notorií, že DPH nepodléhá dani z příjmu. Zástupce žalobce zdůraznil, že v daném případě k navýšení majetku žalobce nedošlo, přestože s předmětnými částkami jako se svým majetkem žalobce nakládal, neboť předmětná DPH patřila státu. Skutečnost, že uplynula prekluzivní lhůta ke stanovení daně z přidané hodnoty nelze napravit tím, že takto nevybranou DPH správce daně podrobí dani z příjmu. Dani z příjmu podléhají příjmy daňového subjektu, kterými dochází k navýšování jeho majetku. V případě DPH je však daňový subjekt pouze plátcem daně.
25. Pověřená pracovnice při jednání soudu odkázala na písemné vyjádření k žalobě, odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu.

Posouzení věci soudem

26. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce

uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny, a to ani ve vztahu k prekluzi lhůty pro stanovení daně, jak bude uvedeno níže.

27. V souvislosti s výše uvedenou dispoziční zásadou se musel soud zabývat otázkou, zda doplnění žaloby zaslané soudu prostřednictvím datových schránek dne 30. 9. 2019 obsahovalo rozšíření žalobních bodů či konkretizaci žalobních bodů již obsažených v původní žalobě. V § 71 odst. 2 větě třetí s. ř. s. je mimo jiné uvedeno, že rozšířit žalobu o další žalobní body je možné jen ve lhůtě pro podání žaloby. Dle § 72 odst. 1 lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. V daném případě jiná lhůta zákonem stanovena není. Žalobu tedy bylo možné rozšířit o nové žalobní body jen ve lhůtě dvou měsíců od oznámení žalobou napadeného rozhodnutí žalobci. Žalobou napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 16. 6. 2019. Poslední den lhůty pro podání žaloby tedy uplynul v pátek 16. 8. 2019. Z uvedeného tedy vyplývá, že pokud by v podání ze dne 30. 9. 2019 byly obsaženy nové žalobní námitky, jednalo by se o námitky opožděné.
28. V předmětném podání ze dne 30. 9. 2019 žalobce předložil argumentaci, že v důsledku nezákonně zahájené daňové kontroly došlo v předmětných případech k uplynutí prekluzivní lhůty, neboť nezákonný úkon správce daně nemůže zakládat prodloužení lhůty pro stanovení daně. Ve vztahu k této argumentaci soud konstatuje, že otázkou marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně se zabývá, jak již bylo uvedeno výše, z úřední povinnosti, a proto nelze tuto argumentaci považovat za opožděnou žalobní námitku.
29. Druhý bod, kterému se žalobce v předmětném podání věnoval, bylo předložení hlubší argumentace k tomu, že do základu daně z příjmů fyzických osob lze zahrnout pouze částku odpovídající základu daně z přidané hodnoty a nikoli celý obdržený obnos včetně DPH. Tuto námitku dle soudu žalobce byl velice stručně, ale srozumitelně uplatnil již v podané žalobě, a proto soud považuje argumentaci obsaženou v podání ze dne 30. 9. 2019 za pouhé prohloubení argumentace a nikoli za novou opožděnou námitku.
30. Dále se soud zabýval otázkou plynutí lhůty pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období. Pro posouzení otázky běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně je podstatná skutečnost, že z obsahu daňových přiznání, která jsou součástí správního spisu, vyplývá, že žalobce v roce 2010 vykázal daňovou ztrátu, kterou bylo možno uplatnit v následujících zdaňovacích obdobích, a to v souladu s § 34 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů v následujících pěti zdaňovacích obdobích. V § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je dále stanoveno, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací

období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce vykázal daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2010, odvíjel se běh prekluzivní lhůty pro zdaňovací období roku 2011 od běhu prekluzivní lhůty za zdaňovací období roku 2015.

31. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roku 2015 končí dnem 31. 3. 2019. Tato lhůta v souladu s § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů platí v daném případě i pro zdaňovací období roku 2011. Prekluzivní lhůta pro dané zdaňovací období by tedy bez dalšího uplynula dne 1. 4. 2019.
32. Dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 10. 4. 2018 došlo k doručení dodatečného platebního výměru ze dne 4. 4. 2018 za zdaňovací období roku 2011 zástupci žalobce. I bez přihlédnutí k zahájení daňové kontroly za předmětné zdaňovací období došlo doručením předmětného dodatečného platebního výměru k prodloužení lhůty pro stanovení daně za uvedené zdaňovací období v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) do 1. 4. 2020. Jak již bylo výše uvedeno, žalobou napadené rozhodnutí bylo doručeno zástupci žalobce, a tedy nabylo právní moci, dne 16. 6. 2019, tedy jednoznačně před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a to i bez přihlédnutí k žalobcem zpochybňovanému prodloužení této lhůty v důsledku nezákonně zahájené daňové kontroly.
33. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že i bez aplikace závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, v daném případě nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2011. Vzhledem k uvedenému soud neshledal důvod zabývat se otázkou ústavnosti závěrů Nejvyššího správního soudu obsažených v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53.
34. Pouze pro úplnost soud podotýká, že z obsahu správního spisu vyplývá, že daňové orgány odvozovaly konec lhůty pro stanovení daně od okamžiku podání daňového přiznání žalobce za zdaňovací období roku 2015, ke kterému došlo přímo žalobcem dne 29. 6. 2016. K prodloužení lhůty pro daňové přiznání do konce června by došlo pouze v případě, že by daňové přiznání zpracovával daňový poradce, k čemuž v daném případě nedošlo.
35. Následně se soud zabýval námitkami uplatněnými žalobcem v žalobě. Na tomto místě soud musí uvést, že žalobcovu námitku, že v rozporu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně nedostatečně zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, vyhodnotil tak, že se nejedná o řádně uplatněný žalobní bod, neboť se jedná o zcela obecnou námitku a není z ní patrné, v čem spatřuje žalobce nedostatečnost zjištěných skutečností rozhodných pro stanovení daně. Náležitostmi žalobních bodů se přitom zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, ve kterém uvedl, že *„[ž]alobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní*

náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.“ (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44). V nyní projednávaném případě přitom zdejší soud neshledal jakéhokoliv důvodu se od výše citovaných závěrů odchýlovat. Odkázat je v tomto ohledu možno i na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, z něhož se podává, že *„[n]ení naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ Touto námitkou se tedy soud nemohl v dané věci zabývat.

36. I ostatní námitky žalobce obsažené v žalobě jsou tak stručné, že jsou na hraně projednatelnosti, ale soud dospěl k závěru, že je projednat alespoň míře obecnosti odpovídající obecnosti námitek projednat lze.
37. Žalobce namítal, že se správce daně dopustil pochybení, když žalobce nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu a namísto toho u žalobce zahájil daňovou kontrolu. Dále namítal, že nezákonné zahájení daňové kontroly mohlo mít vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí.
38. Podle § 143 odst. 2 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku.
39. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
40. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že otázkou zákonnosti zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011 se soud zabýval již dříve ve svém rozsudku ze dne 27. 10. 2020, č. j. 15 A 47/2018-82. V poukazovaném rozsudku zdejší soud při současném zohlednění závěrů, které vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, při výkladu shora citovaných ustanovení § 143 odst. 1 a § 145 odst. 2 daňového řádu, konstatoval, že *„přehled transakcí obsažený ve výpisech z žalobcova bankovního účtu poskytnutých Komerční bankou, a. s., totiž ve spojení s podanými daňovými přiznáními představoval dostatečný podklad pro závěr o naplnění důvodného předpokladu pro doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný k zahájení daňové kontroly přistoupil po ukončení vyhledávací činnosti, kdy se jinak než na základě daňové kontroly dozvěděl o skutečnostech nasvědčujících tomu, že žalobci by měla být doměřena daň. V tu chvíli žalovaný podle názoru soudu nemohl daňovou kontrolu zahájit jinak než po předchozím vydání výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu.*“ Krajský soud v poukazovaném rozsudku dále odkázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, a uzavřel, že v daném případě *„žalovaným provedený zásah vůči žalobci spočívající v daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2010 a 2011 zahájené u žalobce dne 2. 8. 2016 (aniž by před tím došlo k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu – pozn. soudu) byl nezákonný.*“

41. Na výše uvedené závěry, které jsou účastníkům tohoto řízení jistě známy, soud odkazuje, nadále na nich setrvává a nevidí žádný důvod, proč by se od nich jakkoli odchýlil. Z tohoto rozsudku jasně plyne, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob zahájená u žalobce dne 2. 8. 2016, pokud jde o zdaňovací období roku 2011, byla nezákonná. To připustil v žalobou napadeném rozhodnutí i žalovaný.
42. V otázce pochybení v důsledku opominutí postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu jsou tedy účastníci v souladu. Zbývá posoudit, zda nezákonné zahájení daňové kontroly mohlo mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí o doměření daně. Předně k tomu soud uvádí, že je nezbytné si uvědomit, že ne každé procesní pochybení daňového orgánu musí nevyhnutelně vést ke zrušení rozhodnutí. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, v obdobné věci Nejvyšší správní soud k samotnému doměření daně uvedl, že *„[a]čkoli správce daně měl nejprve vyzvat žalobce k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení správce daně nezpochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. (...) Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně, byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření neučinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností – neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci.“* Daňové řízení, ačkoliv zatížené procesní vadou spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost doměření daně, resp. neznamená takové pochybení správce daně, které by nutně vedlo k vyslovení nezákonnosti jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, uzavřel, že *„[k]romě toho je správný i závěr krajského soudu (str. 28 napadeného rozsudku), že ani stěžovatelem tvrzená vada (zahájení daňové kontroly, byť byly splněny předpoklady pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu) neznamená bez dalšího takové pochybení správce daně, které by muselo způsobovat nezákonnost jeho rozhodnutí. Rozhodujícím kritériem případné nezákonnosti by byla okolnost, zda takové pochybení správce daně by mohlo daňový subjekt poškodit na jeho právech.“*
43. Jak bylo uvedeno již výše i bez přihlédnutí k prodloužení lhůty pro stanovení daně, ke kterému by došlo na základě zahájení daňové kontroly, v daném případě nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Pochybení správce daně tak daňový subjekt nemohlo nijak zkrátit na právech ve vztahu k běhu lhůty pro stanovení daně. Proto soud neshledal důvod jakkoli se zabývat polemikou žalobce se závěry týkajícími se otázky běhu lhůty pro stanovení daně obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 4005/2020.
44. Zbývalo tedy posoudit, zda mohlo předmětné pochybení mít vliv na zákonnost samotného doměření daňové povinnosti. Touto otázkou se mimo jiné zabýval Nejvyšší správní soud v již výše zmíněném rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval: *„... jakkoli měl správce daně nejprve stěžovatelku vyzvat, aby podala dodatečné daňové tvrzení, tato vada nijak nenabourává skutkové a právní závěry ohledně samotné daňové povinnosti. V hypotetické rovině, i pokud by stěžovatelka respektovala výzvu správce daně (§ 145 odst. 2 daňového řádu), a – v souladu s pochybnostmi správce daně – by do nově podaného dodatečného tvrzení DPH nezahrnula náklady zdanitelného plnění od RAXAND, správce daně by jí vyměřil daň ve stejné výši, jako je ta, která byla předepsána v nyní sporných zdaňovacích obdobích. Správce daně by totiž dospěl ke stejným závěrům, které učinil v průběhu daňové kontroly, kterou nezahájil lege artis.“*

Ve vztahu k doměření DPH tedy nezákonný postup správce daně neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně (k tomu srov. také rozsudky ze dne 31. 10. 2018, čj. 6 AfS 386/2017-56, ve věci Falco computer, bod 29, a ze dne 10. 4. 2019, čj. 9 AfS 364/2018-76, č. 3888/2019 Sb.).

45. *Na tom nic nemění stěžovatelkou citované rozsudky. Rozsudek ze dne 25. 1. 2017, čj. 4 AfS 182/2016-18, věc LIKÉRKA Drak, právě uvedenému závěru vůbec neodporuje. Právě naopak, tento závěr podporuje (viz bod 27 právě cit. rozsudku). Rozsudek ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 AfS 105/2012-37, Auto Pool, pak předchází právnímu názoru rozšířeného senátu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, 1 AfS 183/2014, ALGON PLUS (cit. v bodě 13 shora). Totéž platí pro závěry stěžovatelkou odkazovaného rozsudku Městského soudu v Praze, jimiž nadto není NSS vázán. Stěžovatelce nepomůže ani rozsudek ze dne 28. 11. 2018, čj. 10 AfS 149/2018-59, v němž NSS potvrdil, že v odvolacím řízení proti nyní sporným platebním výměrům nebyl žalovaný nečinný. Tehdy NSS pouze uvedl, že nelze vyloučit, že absence prvotní výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu může být důvodem pro zrušení sporných platebních výměrů (bod 14 rozsudku 10 AfS 149/2018). NSS nicméně nyní spornou otázku vůbec neřešil, a s ohledem na předmět řízení o nečinnostní žalobě ani řešit nemohl.*
46. *Opomněl-li správce daně vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení, nečiní to nezákonnými dodatečné platební výměry na DPH.“*
47. *S výše uvedenými závěry se soud plně ztotožňuje a nespatřuje žádný důvod se od těchto závěrů jakkoli odchylovat. Dle soudu je možné uvedené závěry plně aplikovat i na daň z příjmů fyzických osob. Skutečnost, že správce daně opomněl žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a přistoupil k zahájení daňové kontroly, v daném případě neměla vliv na výši následně doměřené daňové povinnosti, nemohla zkrátit žalobce na jeho právech a nezpůsobuje tedy nezákonnost následných rozhodnutí o doměření daně. I tuto námitku tedy soud shledal nedůvodnou.*
48. *Dále žalobce namítal, že výzva k prokázání skutečností ze dne 21. 12. 2016, č. j. 2500044/16/2514-60561-501811, je nezákonná. Důvod tvrzené nezákonnosti žalobce ani v průběhu soudního řízení nijak neupřesnil. Proto soud může jen obecně konstatovat, že z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně na základě vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce za předmětné zdaňovací období disponoval příjmy, které nebyly předmětem jeho daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. V důsledku toho vznikla správci daně pochybnost o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a vyzval žalobce, aby doložil, že se v případě příjmů nezahrnutých do daňového přiznání jedná o příjmy osvobozené od daně, příjmy, které nejsou předmětem daně, či o příjmy, které již byly zdaněny na základě jiného zákona. Předmětná výzva byla zaslána žalobci po zahájení daňové kontroly. V tomto směru dle soudu postupoval správce daně zcela v souladu se zákonem a soud neshledal v předmětné výzvě žádnou nezákonnost. Tuto námitku shledal soud nedůvodnou.*
49. *Žalobce dále namítal, že na základě toho, že žalobce předmětné výzvě nevyhověl, nelze vyvozovat závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem. Na tomto místě považuje soud za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu,*

který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

50. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publikovaném pod č. 618/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publikovaném pod č. 666/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
51. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publikovaný pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

52. Správce daně na základě vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce za předmětné zdaňovací období disponoval příjmy v celkové výši 460 132 Kč, které, jak vyplývalo z daňové evidence, nebyly předmětem jeho daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. V důsledku toho vznikla správci daně pochybnost o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a vyzval žalobce, aby doložil, že se v případě příjmů nezahrnutých do daňového přiznání jedná o příjmy osvobozené od daně, příjmy, které nejsou předmětem daně, či o příjmy, které již byly zdaněny na základě jiného zákona. Z výše uvedeného rozboru rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení vyplývá, že tímto krokem správce daně unesl své důkazní břemeno a důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětné příjmy nebyly zahrnuty do základu daně oprávněně, přešlo na žalobce. Žalobce však na výzvu správce daně dne 1. 2. 2017 odpověděl, že se jedná u sporných příjmů o příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů, které podléhaly dani z příjmů, a že tyto příjmy byly zahrnuty do základu daně.
53. Dále správce daně zjistil, že žalobce jako výdaj za zdaňovací období roku 2011 uplatnil výdaje realizované v roce 2010 v celkové výši 220 783,34 Kč, aniž by byly tyto výdaje evidovány v knize závazků jako neuhrazené. V důsledku toho vznikla správci daně pochybnost o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a vyzval žalobce, aby doložil, že se v případě výdajů za rok 2010 zahrnutých do daňového přiznání za zdaňovací období roku 2011 jedná o oprávněné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů za předmětné zdaňovací období. Dále správce daně zjistil, že v případě výdajů nesouhlasí částka uvedená v daňovém přiznání s částkou vyplývající z daňové evidence žalobce s tím, že v daňovém přiznání byla částka výdajů o 56 693,60 vyšší. V důsledku toho vznikla správci daně pochybnost o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a vyzval žalobce, aby doložil či vysvětlil předmětný rozdíl. Z výše uvedeného rozboru rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení vyplývá, že předmětnou výzvou správce daně unesl své důkazní břemeno a důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětné výdaje byly výdaji vynaloženými za dosažení, zajištění a udržení příjmů, přešlo na žalobce. K výdajům z roku 2010 žalobce dne 1. 2. 2017 uvedl, že se mu k nim nepodařilo nic sehnat, a k rozdílu mezi daňovou evidencí a daňovým přiznáním žalobce uvedl, že takový rozdíl není.
54. Svá tvrzení žalobce nijak v rámci daňového řízení neprokázal a své důkazní břemeno neunesl. Neunesení důkazního břemene není důsledkem pouze výše uvedených reakcí žalobce na předmětnou výzvu správce daně, ale vyústěním celého dokazování v rámci daňového řízení, kdy žalobce nepředložil dostatečné důkazy k tomu, aby se mu podařilo prokázat jeho daňová tvrzení. I tuto námitku tedy soud vyhodnotil jako nedůvodnou.
55. Dále žalobce namítal, že správce daně zahrnul zdanitelné příjmy do základu daně z příjmů v jejich výši včetně daně z přidané hodnoty neoprávněně. V roce 2011 byl žalobce registrovaným plátcem DPH. Ovšem z příjmů, které byly předmětem dodatečného doměření daně, žalobce daň z přidané hodnoty nepřiznal ani neodvedl. Žalovaný postup, kdy doměřil daň z příjmů i z částky, která by v případě řádného podání přiznání k dani z přidané hodnoty byla samotnou daní z přidané hodnoty, odůvodňoval poukazem na to, že postupuje v souladu s obsahem Pokynu D-22, který je po daňové orgány závazný. Žalovaný rovněž zdůrazňoval, že za situace, kdy DPH není přiznána v rámci příslušných daňových tvrzení a v roce uskutečnění zdanitelného plnění se tak nepromítá jako závazek vůči státnímu rozpočtu, je nutno jako zdanitelný příjem posoudit celou obdržanou částku příjmu s tím, že s ohledem na konstitutivní povahu dodatečného platebního výměru není

možné snížit základ daně o DPH, která začne právně existovat teprve na základě příslušného rozhodnutí správce daně. Dle žalovaného až na základě řádného přiznání či doměření je možné DPH zohlednit při stanovení daně z příjmů v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů.

56. Na tomto místě soud konstatuje, že žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018-51, ve kterém je mimo jiné uvedena věta: „*Do základu daně z příjmů lze zahrnout jen úplatu za zdanitelné plnění bez DPH; tj. pouze základ daně z přidané hodnoty ve smyslu § 36 odst. 1 zákona o DPH (srov. mutatis mutandis rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017-31).*“ Tato věta je však v uvedeném rozhodnutí uvedena jako definice běžného stavu za situace, kdy daňový subjekt postupuje v souladu s právními předpisy. Závěry uvedeného rozsudku ovšem směřovaly k tomu, že skutečnost, že žalobce zdanil určité příjmy včetně částky, která z těchto příjmů měla být odvedena jako daň z přidané hodnoty, nijak nebrání tomu, aby následně byla dodatečně doměřena DPH z těchto příjmů. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dospěl k závěru, že daňový subjekt se musí v takovém případě s negativním důsledkem v podobě vyšší daně z příjmů smířit, neboť ten je primárně důsledkem jeho zvoleného způsobu daňové optimalizace a pokud by postupoval důsledně podle zákona, pochybnosti u daně z příjmů by vůbec nevznikly (viz odst. 37 a 38 výše citovaného rozsudku).
57. Dle soudu je nesporné, že obecně platí, že část příjmu plátce DPH odpovídající DPH za situace, kdy daňový subjekt jako plátce daně řádně DPH přizná, není v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů součástí příjmů pro stanovení daně z příjmů. Ovšem v daném případě žalobce nepostupoval v souladu se zákonem. Žalobce část svých příjmů neučinil vůbec součástí svých daňových přiznání, a to jak ve vztahu k dani z příjmů, tak i ve vztahu k DPH. V předmětném daňovém řízení pak správce daně řešil daň z příjmů. V rámci tohoto řízení byly zjištěny příjmy žalobce, které nebyly řádně přiznány ke zdanění. Žalobce s celou částkou těchto příjmů nakládal jako se svým příjmem a i část příjmů, která by při řádném postupu měla být odvedena jako daň z přidané hodnoty, si ponechal a nakládal s ní jako s vlastním příjmem. Daň z přidané hodnoty z uvedených příjmů žalobce neodvedl ani nepřiznal v rámci daňových tvrzení. S analogickým využitím závěrů Nejvyššího správního soudu obsažených v rozsudku ze dne 24. 7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018-51, na který poukazoval samotný žalobce ve svých podáních, nezbyvá soudu než konstatovat, že žalobce se musí v takovém případě s negativním důsledkem v podobě vyšší daně z příjmů smířit, neboť ten je primárně důsledkem jeho zvoleného způsobu daňové optimalizace a pokud by postupoval důsledně podle zákona, pochybnosti u daně z příjmů by vůbec nevznikly.
58. K námitce žalobce, že zahrnutí částky odpovídající DPH do základu daně z příjmů není žádný zákonný podklad, soud uvádí, že za situace, kdy žalobce DPH z uvedených příjmů nepřiznal a neodvedl, je nutné tyto příjmy celé považovat ve zdaňovacím období roku 2011 za příjmy z podnikatelské činnosti žalobce ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů. Zákonná úprava vztahující se ke zdanění příjmů z podnikatelské činnosti je tedy dle soudu právní úpravou, kterou se řídí zdanění předmětných příjmů.
59. Pro úplnost soud podotýká, že žalobce se nemůže dovolávat skutečnosti, že část příjmů odpovídající DPH patří státu a nepodléhá dani z příjmů za situace, kdy v důsledku jeho

postupu v rozporu se zákonem nebyla daň z přidané hodnoty přiznána a následně ani odvedena a předmětné příjmy zůstaly v jeho držení a nakládal s nimi jako s vlastními.

60. S ohledem na výše uvedené soud shledal jako nedůvodnou i námitku žalobce týkající se zahrnutí částky odpovídající dani z přidané hodnoty u určitých příjmů do základu daně z příjmů.
61. Dále žalobce namítal, že nebyl seznámen se všemi v daňovém řízení provedenými důkazy, neboť obsah písemnosti č. j. 36533/16/2514-60562-505699 mu byl zpřístupněn v částečně znečitelněné podobě. Žalobce tedy netvrdil, že by uvedená písemnost nebyla poskytnuta vůbec, ale namítal, že mu byla poskytnuta pouze upravená tak, že část písemnosti byla znečitelněna. Soud porovnal znečitelněnou variantu uvedené písemnosti s písemností v plném znění založenou v neveřejné části správního spisu a dospěl k závěru, že části, které byly v dokumentu poskytnutém žalobci znečitelněny, se týkaly jiného daňového subjektu a daňové orgány postupovaly v souladu s povinností mlčenlivosti zakotvenou v § 52 a násl. daňového řádu, pokud seznámily žalobce s uvedeným dokladem v rozsahu, který byl relevantní k jeho osobě. V tomto směru tedy nedošlo k omezení žalobce k důkazům použitým v daňovém řízení. I tuto námitku tedy soud vyhodnotil jako nedůvodnou.
62. Vzhledem ke všemu výše uvedenému soud žalobu v mezích řádně uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
63. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ústí nad Labem 22. března 2022

16

16 Af 5/2019

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.