



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 17. 6. 2019, č. j. 25131/19/5200-10424-709923, ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23686/19/5200-10424-708965, a ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23687/19/5200-10424-708965,

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 17. 6. 2019, č. j. 25131/19/5200-10424-

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

709923, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 8. 4. 2019, č. j. 938003/19/2514-50524-501301, tak, že žalobci byla doměřena podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 327 855 Kč a daňová ztráta ve výši - 380 665 Kč s tím, že doměřená daň ve výši 327 855 Kč 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. Dále se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23686/19/5200-10424-708965, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 4. 4. 2018, č. j. 741635/18/2514-50524-508151, tak, že žalobci byla doměřena podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 17 126 Kč a daňový bonus ve výši -7 819 Kč s tím, že doměřená daň ve výši 24 945 Kč byla splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci tohoto dodatečného platebního výměru. Dále se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23687/19/5200-10424-708965, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 4. 4. 2018, č. j. 742157/18/2514-50524-508151, tak, že žalobci byla doměřena podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 5 796 Kč a daňový bonus ve výši -13 404 Kč s tím, že doměřená daň ve výši 19 200 Kč byla splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci tohoto dodatečného platebního výměru.

Žaloba

2. Žalobce namítal, že správce daně chyboval při výběru pomůcek, a proto daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Dle žalobce je základ daně stanovený podle pomůcek zcela nepřiměřený.
3. Dále namítal, že nezákonnost dodatečných platebních výměrů je způsobena tím, že daňová kontrola předcházející jejich vydání byla nezákonná, neboť místo zahájení daňové kontroly bylo povinností správce daně vyzvat žalobce k podání dodatečných daňových tvrzení.
4. 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.
5. Dále namítal, že správce daně zahrnul zdanitelné příjmy do základu daně z příjmů v jejich výši včetně daně z přidané hodnoty neoprávněně.
6. Žalobce rovněž namítal, že správce daně v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu nedostatečně zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.
7. 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

8. V doplnění žaloby zaslaném soudu prostřednictvím systému datových schránek dne 30. 9. 2019 žalobce uvedl, že nezákonné zahájení daňové kontroly není způsobilé vyvolat Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

9. 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

10. Předně žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 As 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 nepřípustné rozšíření žalobních bodů po uplynutí lhůty k podání žaloby.
11. K námitce žalobce, že základ daně stanovený podle pomůcek je zcela nepřiměřený, žalovaný uvedl, že tato námitka je neurčitá, neboť žalobce neuvedl, jakým způsobem měl žalovaný při výběru pomůcek chybovat, ani v čem spočívá nepřiměřenost. Žalovaný zdůraznil, že žalobce uvedl, že mu bylo odcizeno účetnictví od roku 2007 do roku 2011. Žalovaný stanovil poměr příjmů a výdajů ve stejném poměru, v jakém jej vykázal žalobce v roce 2011, neboť se jednalo o příjmy stejného charakteru a ze stejné činnosti. S ohledem na tuto skutečnost trval žalovaný na tom, že daň byla na základě pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě a v souladu s § 98 odst. 4 daňového řádu. Zdůraznil, že v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédl i ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce, i když jím nebyly uplatněny. Žalovaný při stanovení pomůcek zohlednil, že žalobce v roce 2011 v důsledku útlumu činnosti prodával majetek. Příjmy i výdaje za rok 2011 byly sníženy o částky týkající se prodeje majetku. Teprve takto očištěné příjmy a Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výdaje byly použity pro výpočet poměru výdajů k příjmům. Z toho vyplývá, že poměr výdajů a příjmů žalobce v roce 2011 byl stanoven pouze z částek týkajících se podnikatelské činnosti žalobce. Žalovaný trval na tom, že pokud správce daně přistoupil k vyměření dně podle pomůcek z důvodu, že žalobce nesplnil své důkazní povinnosti, pak nemůže žalobci svědčit právo domáhat se použití určitých konkrétních pomůcek. Správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech použít jako pomůcku a je třeba vycházet z toho, že existuje určitá míra správní úvahy správce daně, který obstarává pomůcky bez součinnosti s daňovým subjektem. V tomto směru odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156.

12. 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 napadená rozhodnutí neukládala 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.
 13. 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 dodatečných daňových přiznání, nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého stavění lhůty pro stavení daně.
 14. 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.
 15. 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.
 16. 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.
 17. 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
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

skutkového stavu. Žalovaný trval na tom, že správce daně provedl navrhované důkazní prostředky. V rámci svědecké výpovědi vypověděla bývalá účetní J. S., že po zpracování daňového přiznání předala doklady zpět žalobci. Žalovaný zdůraznil, že podle § 7b odst. 5 zákona o daních z příjmů je poplatník povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně. Pokud tedy žalobce nezajistil bezpečné uschování své daňové evidence, nemůže tuto povinnost přenášet na jiné osoby (v tomto případě na svědkyni).

18. 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

19. 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

20. 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. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

21. 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

22. Zástupce žalobce při jednání soudu přednesl žalobu shodně jako v 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 s právního soudu k posudku 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 odchází přinejmenším 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. 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.
23. 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. Dani z příjmu podléhají příjmy daňového subjektu, kterými dochází k navyšování jeho majetku. V případě DPH je však daňový subjekt pouze plátcem daně.
24. Pověřená pracovnice žalovaného při jednání soudu odkázala na písemné vyjádření k žalobě a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K věci uvedla, že skutečnost, že soudem byla konstatována nezákonnost daňové kontroly, v daném případě nemohla sama o sobě způsobit nezákonnost následného stanovení daně.

Posouzení věci soudem

25. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout 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.

26. 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 ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25131/19/5200-10424-709923, bylo zástupci žalobce doručeno dne 18. 6. 2019. Žalobou napadené rozhodnutí ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23686/19/5200-10424-708965, bylo zástupci žalobce doručeno dne 16. 6. 2019. Žalobou napadené rozhodnutí ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23687/19/5200-10424-708965, bylo zástupci žalobce doručeno dne 16. 6. 2019. Poslední den lhůty pro podání žaloby proti rozhodnutí ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25131/19/5200-10424-709923, tedy uplynul v pondělí dne 19. 8. 2019 a pro podání žaloby proti rozhodnutím ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23686/19/5200-10424-708965 a č. j. 23687/19/5200-10424-708965, 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.
27. 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.
28. 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.
29. Dále se soud zabýval otázkou plynutí lhůty pro stanovení daně za jednotlivá 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 2010, 2013 a roku 2014 od běhu prekluzivní lhůty za zdaňovací období roku 2015.

30. 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 let 2010, 2013 a 2014. Prekluzivní lhůta pro daná zdaňovací období by tedy bez dalšího shodně uplynula dne 1. 4. 2019.
31. 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 dodatečných platebních výměrů ze dne 4. 4. 2018 za zdaňovací období roku 2010, 2013 a 2014 zástupci žalobce. I bez přihlédnutí k zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období došlo doručením předmětných dodatečných platebních výměrů k prodloužení lhůty pro stanovení daně za uvedená zdaňovací období v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) do 1. 4. 2020. Jak již bylo výše uvedeno, žalobou napadená rozhodnutí byla doručena zástupci žalobce, a tedy nabyla právní moci, dne 18. 6. 2019 resp. 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.
32. 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 2010, 2013 a 2014. 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.
33. 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.
34. 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 odchylovat. 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.

35. 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.
36. Žalobce namítal, že správce daně chyboval při výběru pomůcek a proto daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Dále namítal, že základ daně stanovený podle pomůcek je zcela nepřiměřený. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce v rámci daňového řízení při zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2010 uvedl, že žádné doklady k uvedenému období nemá, neboť mu vykradli garáž a odcizili mu i daňové doklady vztahující se k tomuto období, správce daně přistoupil ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Tento postup správce daně žalobce v žalobě nijak nerozporoval. Jediná námitka směřovala do spolehlivosti použitých pomůcek.
37. Při stanovení příjmů za zdaňovací období roku 2010 použil správce daně jako pomůcku vlastní poznatky získané při správě daní, a to zjištěné realizované příjmy podrobně popsané ve zprávě o kontrole v celkové výši 8 461 062 Kč. Pro stanovení výdajů za zdaňovací období roku 2010 využil správce daně příjmy a výdaje dle § 7 zákona o dani z příjmů stanovené správcem daně žalobci pro zdaňovací období roku 2011. Správce daně konstatoval, že žalobce sice v roce 2011 již utlumoval svou podnikatelskou činnost, kterou postupně přebírala právnická osoba TATRANUS s. r. o., ale současně vycházel z předpokladu, že nákladovost činnosti žalobce byla přímo úměrná jeho dosaženým příjmům, tedy pokud příjmy v roce 2011 oproti roku 2010 poklesly, poklesly ve stejném poměru i výdaje. K tomuto závěru dospěl správce daně na základě skutečnosti, že žalobce v obou předmětných zdaňovacích obdobích dosahoval příjmů ze shodné činnosti, tedy z přepravy nákladními vozidly.
38. Výdaje za rok 2011 nepřevzal správce daně v plném rozsahu, ale snížil je o částku zůstatkové hodnoty majetku ve výši 626 324 Kč a zůstatkové hodnoty akontace ve výši 126 000 Kč, tedy celkem o 752 324 Kč. Učinil tak z toho důvodu, že se jednalo o jednorázové výdaje za rok 2011 zapříčiněné prodejem či převodem majetku z fyzické osoby na právnickou osobu. Výdaje za rok 2011 tak správce daně použil ve výši 1 600 184 Kč (2 352 508 Kč minus 752 324 Kč). Analogicky k výdajům snížil také příjmy za rok 2011 o částky související s prodejem majetku ve výši 1 204 183,26 Kč bez DPH (v souladu s fakturami vydanými č. 1 – 8 a 10 -11/2011) a o zůstatkovou hodnotu akontace ve výši 126 000 Kč, tedy celkem o 1 330 183,26 Kč. Příjmy za rok 2011 tak správce daně použil po zaokrouhlení ve výši 2 216 080,74 Kč (3 546 264 Kč minus 1 330 183,26 Kč).
39. Následně správce daně stanovil poměr mezi výdaji a příjmy za rok 2011 (výdaje 2011/příjmy 2011=poměr tedy $1\,600\,184\text{ Kč} / 2\,216\,080,74\text{ Kč} = 0,7221$). Získaným koeficientem pak správce daně vynásobil příjmy stanovené za rok 2010 a došlo tak ke stanovení výdajů za rok 2010 ($0,7221 \cdot 8\,461\,062\text{ Kč} = 6\,109\,732,80\text{ Kč}$). Správcem daně tak byly stanoveny výdaje za rok 2010 ve výši 6 109 732,80 Kč. Při stanovení základu daně pak správce daně zohlednil i slevu na dani dle § 35ba zákona o daních z příjmů ve výši 24 840

Kč. Žádné další skutečnosti, ze kterých by žalobci plynuly výhody, správce daně nezjistil. Na základě takto zjištěných skutečností přistoupil správce daně ke stanovení daně.

40. Ke zdaňovacímu období roku 2013 soud konstatuje, že žalobce v uvedeném zdaňovacím období již nepodnikal a žádné účetnictví nevedl. V rámci daňové kontroly (údaje zjištěné v rámci daňového řízení vedeného u společnosti TATRANUS s. r. o.) bylo zjištěno, že žalobce jako fyzická osoba vydával v tomto zdaňovacím období faktury pro odběratele P. B., který je hradil žalobci v hotovosti. Žalobce ve svém daňovém přiznání za uvedené období uvedl pouze příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů. K výzvě správce daně ze dne 21. 12. 2016, č. j. 2500044/16/2514-60561-501811, žalobce uvedl, že příjmy ve výši 446 830 Kč nebyly zahrnuty do základu daně, ale neví z jakého důvodu. Současně správce daně zjistil, že žalobce zrušil dne 27. 3. 2013 životní pojištění, ze kterého si ve zdaňovacích obdobích 2006 – 2009 uplatnil odpočty podle § 15 odst. 6 zákona o daních z příjmů v celkové výši 47 020 Kč. V souladu s § 15 odst. 6 zákona o daních z příjmů byl žalobci za zdaňovací období roku 2013 o uvedenou částku zvýšen základ daně z příjmů. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce za uvedené období nevedl daňovou evidenci a nevedl žádnou výši výdajů, přistoupil správce daně ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Tento postup správce daně žalobce v žalobě nijak nerozporoval. Jediná námitka směřovala do spolehlivosti použitých pomůcek.
41. Při stanovení příjmů za zdaňovací období roku 2013 použil správce daně jako pomůcku vlastní poznatky získané při správě daní, a to zjištěné realizované příjmy fakturované žalobcem Petru Bezoldovi ve výši 446 830 Kč a příjem ze zrušeného životního pojištění ve výši 47 020 Kč celkem tedy ve výši 493 850 Kč. Příjmy ze závislé činnosti správce daně nikterak nezpochybnil. Při stanovení výše výdajů žalobce za předmětné zdaňovací období vycházel správce daně z předpokladu, že žalobce realizoval příjmy na základě poskytnutí služeb pro stejného odběratele jako v roce 2010 a 2011, z čehož dovodil, že předmětné příjmy ve zdaňovacím období roku 2013 byly stejného charakteru a ze stejné činnosti jako v roce 2010 a 2011. Pro výpočet koeficientu nákladů využil tedy správce daně koeficient získaný výše popsáním způsobem z údajů týkajících se roku 2011 (koeficient ve výši 0,7221). Výdaje nemohly být uplatněny ve vztahu k příjmům ze zrušeného životního pojištění, a proto při stanovení výše výdajů vycházel správce daně pouze z výše příjmů fakturovaných žalobcem P. B., tedy z částky 446 830 Kč. Předmětným koeficientem následně správce daně vynásobil příjmy fakturované žalobcem P. B. v roce 2013 ($0,7221 \cdot 446\,830 \text{ Kč} = 322\,655,94 \text{ Kč}$). Správcem daně tak byly stanoveny výdaje za rok 2013 ve výši 322 655,94 Kč. Při stanovení základu daně pak správce daně zohlednil i slevu na dani dle § 35ba zákona o daních z příjmů ve výši 24 840 Kč a daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve výši 7 819 Kč. Žádné další skutečnosti, ze kterých by žalobci plynuly výhody, správce daně nezjistil. Na základě takto zjištěných skutečností a s přihlédnutím k příjmům ze závislé činnosti a příjmům ze zrušeného životního pojištění přistoupil správce daně ke stanovení daně.
42. Ke zdaňovacímu období roku 2014 soud konstatuje, že žalobce v uvedeném zdaňovacím období již nepodnikal a žádné účetnictví nevedl. V rámci daňové kontroly (údaje zjištěné v rámci daňového řízení vedeného u společnosti TATRANUS s. r. o.) bylo zjištěno, že žalobce jako fyzická osoba vydával v tomto zdaňovacím období faktury pro odběratele P. B., který je hradil žalobci v hotovosti. Žalobce ve svém daňovém přiznání za uvedené období uvedl pouze příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů. K výzvě správce daně ze dne 21. 12. 2016, č. j. 2500044/16/2514-60561-501811, žalobce uvedl, že si na tyto příjmy nepamatuje. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce za uvedené období nevedl daňovou evidenci a nevedl žádnou výši výdajů, přistoupil správce daně ke stanovení daně

prostřednictvím pomůcek. Tento postup správce daně žalobce v žalobě nijak nerozporoval. Jediná námitka směřovala do spolehlivosti použitých pomůcek.

43. Při stanovení příjmů za zdaňovací období roku 2014 použil správce daně jako pomůcku vlastní poznatky získané při správě daní, a to zjištěné realizované příjmy fakturované žalobcem P. B. ve výši 477 224 Kč. Příjmy ze závislé činnosti správce daně nikterak nezpochybnil. Při stanovení výše výdajů žalobce za předmětné zdaňovací období vycházel správce daně z předpokladu, že žalobce realizoval příjmy na základě poskytnutí služeb pro stejného odběratele jako v roce 2010 a 2011, z čehož dovodil, že předmětné příjmy ve zdaňovacím období roku 2014 byly stejného charakteru a ze stejné činnosti jako v roce 2010 a 2011. Pro výpočet koeficientu nákladů využil tedy správce daně koeficient získaný výše popsaným způsobem z údajů týkajících se roku 2011 (koeficient ve výši 0,7221). Předmětným koeficientem následně správce daně vynásobil příjmy fakturované žalobcem P. B. v roce 2013 ($0,7221 \cdot 477\,224\text{ Kč} = 344\,603,45\text{ Kč}$). Správcem daně tak byly stanoveny výdaje za rok 2014 ve výši 344 603,45 Kč. Při stanovení základu daně pak správce daně zohlednil i slevu na dani dle § 35ba zákona o daních z příjmů ve výši 24 840 Kč a daňové zvýhodnění na vyživované dítě ve výši 13 404 Kč. Žádné další skutečnosti, ze kterých by žalobci plynuly výhody, správce daně nezjistil. Na základě takto zjištěných skutečností a s přihlédnutím k příjmům ze závislé činnosti přistoupil správce daně ke stanovení daně.
44. Při posouzení spolehlivosti výše uvedených pomůcek, které správce daně využil při stanovení daně za zdaňovací období roku 2010, 2013 a 2014, soud musí zdůraznit, že použité pomůcky vycházejí z daňových podkladů samotného žalobce za zdaňovací období roku 2011 a z výše finančními orgány zjištěných příjmů žalobce. V rámci postupu, kterým žalobce stanovil koeficient odpovídající poměru daňových příjmů a výdajů žalobce v roce 2011, správce daně očistil jak výdaje tak i příjmy od příjmů a výdajů souvisejících s útlumem činnosti žalobce a převodem majetku na právnickou osobu TATTRANUS s. r. o. Poměr příjmů a výdajů tak byl dle soudu stanoven pouze na základě částek týkajících se podnikatelské činnosti žalobce, která měla ve všech dotčených zdaňovacích obdobích obdobný charakter. Na základě výše uvedených skutečností tedy soud dospěl k závěru, že použité pomůcky mají dostatečnou vypovídací schopnost a reálně zachycují ekonomickou a hospodářskou stránku podnikatelské činnosti žalobce. Daň na základě použitých pomůcek byla dle soudu stanovena dostatečně spolehlivě. Soud se plně ztotožnil se závěry daňových orgánů a předmětnou námitku žalobce vyhodnotil jako zcela nedůvodnou.
45. Předmětem sporu v projednávané věci je dále otázka, zda 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, resp. zda případné nezákonné zahájení daňové kontroly mohlo mít vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí.
46. 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.
47. 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.
48. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.*“

49. 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 2010, byla nezákonná.
50. Samotný žalovaný pak ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2013 a 2014 připustil v žalobou napadených rozhodnutích, že námitka žalobce, že správce daně neměl zahajovat daňovou kontrolu, ale měl postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, neboť z vyhledávací činnosti měl mít důvodný předpoklad, že daň nebyla přiznána ve správné výši, byla důvodná.
51. 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 napadených 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.*“

52. 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.
53. 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.).
54. 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.
55. Opomněl-li správce daně vyzvat stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení, nečiní to nezákonnými dodatečné platební výměry na DPH.“
56. S výše uvedenými závěry se soud plně ztotožňuje a nespatřuje žádný důvod se od těchto závěrů jakkoli odchýlovat. 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. Tuto námitku soud shledal nedůvodnou.
57. K poukazu žalobce na ústavně právní rozměr zásahu do práv daňového subjektu při nezákonném zahájení daňové kontroly soud uvádí, že z výše uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu, které lze plně aplikovat i na daný případ, vyplývá, že ve vztahu ke stanovení daně při nezákonnosti daňové kontroly v důsledku opomenutí postupu dle § 145

odst. 2 daňového řádu nedojde ke zkrácení práv daňového subjektu, tedy ani ústavně zaručených práv. I tuto námitku tedy soud shledal nedůvodnou.

58. 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 předmětná zdaňovací období disponoval příjmy, které nebyly předmětem jeho daňových 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 daňových 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.
59. Žalobce dále namítal, že na základě toho, že žalobce předmětné výzvě nevyhověl, nelze vyvozovat závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem. Vzhledem ke skutečnosti, že v případě všech třech dotčených zdaňovacích období v daném případě byla daň stanovena pomůckami, neboť žalobce neměl k dispozici řádnou daňovou evidenci, je tato námitka dle soudu zcela nepřijatelná. I tuto námitku tedy soud shledal zcela nedůvodnou.
60. Dále žalobce namítal, že správce daně zahrnul zdanitelné příjmy do základu daně z příjmů v jejich výši včetně daně z přidané hodnoty neoprávněně. Na tomto místě musí soud zdůraznit, že žalobce byl registrován jako plátc daně z přidané hodnoty v období od 3. 4. 2000 do 30. 9. 2012. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že žalobce ve zdaňovacích obdobích roku 2013 a 2014 nebyl plátcem DPH, a proto byly jeho příjmy chápány zcela oprávněně jako konečná cena a zahrnuty zcela správně v plné výši do příjmů pro výpočet daně z příjmů fyzických osob. Uvedená námitka tedy ve vztahu k rozhodnutím týkajícím se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 je zcela irelevantní.
61. V roce 2010 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 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. 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.
62. 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).

63. 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 v takovém případě s negativním důsledkem v podobě vyšší daně z příjmů musí 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.
64. 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 2010 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.
65. 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.
66. 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.

67. 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.
68. 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). Připadne-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.

Ústí nad Labem 22. března 2022

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu