



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **AGRO 2000 s.r.o.**, sídlem M. Horákové 390, Třebíč, zastoupená JUDr. Evou Hrbáčkovou, advokátkou, sídlem Bráfova tř. 764/50, Třebíč, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, sídlem nábřeží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v postupu k odstranění pochybností zahájeném výzvou ze dne 28. 6. 2021, č. j. 107792/21/4227-21793-604128, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 12. 2021, č. j. 62 A 70/2021-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Na základě zjištění učiněných v rámci daňových kontrol na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 a zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 (ukončených společnou zprávou o daňové kontrole, na jejímž základě došlo k doměření daně z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období

dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 12. 2019, potvrzenými rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 4. 2021), žalovaný vydal dne 7. 5. 2021 pod č. j. 78874/21/4227-21793-603568 výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018. Žalovaný výzvu odůvodnil tak, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích 2013 a 2014 nesprávně uplatnila do daňově uznatelných nákladů úroky z dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“, emitovaných v celkové jmenovité hodnotě 100 000 000 Kč, které jsou úročeny pevnou roční úrokovou sazbou 8,50 %. Žalovaný uvedl, že daňový subjekt je povinen o nákladových výrocích z dluhopisů každoročně účtovat, přičemž s ohledem na hodnotu emise dluhopisů a roční úrok činily za rok 2018 nákladové úroky 8 500 000 Kč. Vzhledem k tomu, že z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 nebylo dle žalovaného zřejmé, že žalobkyně o úroky z dluhopisů upravila (zvýšila) základ daně, byla vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání, a to v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy. Žalobkyně v reakci na uvedenou výzvu podáním ze dne 17. 6. 2021 žalovanému sdělila, že „*dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 nepodá*“. Žalovaný posoudil odmítavou reakci žalobkyně jako vyjádření nesouhlasu s důvody pro doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018 a s tím, že daň podle tvrzení obsaženého v řádném daňovém přiznání nebyla vyměřena ve správné výši. V reakci na citované podání žalobkyně proto přistoupil k vydání výzvy k odstranění pochybností dle § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (výzva ze dne 28. 6. 2021, č. j. 107792/21/4227-21793-604128).

[2] Žalobkyně se proti postupu k odstranění pochybností bránila u Krajského soudu v Brně žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, jíž se domáhala uložení zákazu žalovanému v uvedeném postupu pokračovat.

[3] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem podanou žalobu zamítl. K námitce, že žalovaný „nesprávně vyložil“ či „domýšlel“ reakci žalobkyně na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se uvedenou otázkou opakovaně zabývala a ze které vyplývá, že odpověď na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání je nutno posuzovat podle obsahu jako vyjádření nesouhlasu s doměření daně. Vzhledem k tomu, že žalobkyně reagovala na výzvu žalovaného tak, že dodatečné daňové přiznání nepodá, neměl krajský soud pochybnosti o tom, že žalobkyně touto reakcí projevila vůli setrvat na svém původním daňovém tvrzení, a tedy nebyl důvod vyzývat ji k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu. Dle krajského soudu měl zahájený postup k odstranění pochybností bezprostřední vztah k obsahu výzvy k podání dodatečného daňového přiznání (a k reakci žalobkyně na tuto výzvu), a sice v návaznosti na zjištění ohledně emise dluhopisů „AGRO 2000 8,50/32“ učiněná ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2013 a 2014. Krajský soud měl za to, že žalovaný zvolil adekvátní kontrolní postup, pro který byly splněny zákonné podmínky. Za daných skutkových okolností neměl krajský soud za to, že by tento postup byl zahájen účelově. Krajský soud připomněl, že z daňového řádu nelze dovozovat legitimní očekávání žalobkyně na zahájení daňové kontroly. Volba vhodných procesních nástrojů k prověření tvrzení daňového subjektu je věcí správce daně (při dodržení zákonem stanovených podmínek), a to bez ohledu na žalobkyní poukazovanou metodiku Generálního finančního ředitelství. Krajský soud se vypořádal také s namítanou hrozbou

pokračování

stanovení daně podle pomůcek coby důvodu, pro který žalobkyně musela na výzvu žalovaného k podání dodatečného daňového tvrzení reagovat. Uzavřel, že postup k odstranění pochybností v souzené věci nepředstavoval nezákonný zásah do práv žalobkyně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž setrvala na svém názoru, že postup k odstranění pochybností byl žalovaným zahájen ve vztahu k původnímu řádnému daňovému přiznání (tvrzení), tedy ohledně daně již pravomocně vyměřené. Stěžovatelka se domnívala, že žalovaný opřel zvolený postup výhradně o to, že svévolně vyložil obsah jejího podání učiněného v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2018, přičemž bez jakéhokoli dokazování nepřipustně uzavřel, že ani ve zdaňovacím období roku 2018 nejsou úroky z dluhopisů výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Toto pochybení nenapravil ani krajský soud, který nepřihlédl k tomu, že stěžovatelčina reakce byla zapříčiněna snahou o zamezení „sankčního“ postupu žalovaného spočívajícího v možném stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatelka se dovolávala legitimního očekávání, že ve vztahu k dotčenému zdaňovacímu období 2018 dojde k zahájení daňové kontroly. Připomněla, že postup k odstranění pochybností sice je možno využít i v případě pravomocně stanovené daně, avšak výhradně za předpokladu, že bylo podáno dodatečné daňové přiznání. V této souvislosti odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu a metodické pokyny Generálního finančního ředitelství, z jejichž obsahu v kasační stížnosti podrobně citovala a o kterých se domnívala, že jsou plně aplikovatelné i na posuzovaný případ. Poukázala také na vnitřní rozpornost (a tedy nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost) způsobenou tím, že žalovaný na jednu stranu tvrdí, že stěžovatelčinou reakcí došlo v souladu s § 145 daňového řádu k zahájení nalézacího (doměřovacího) řízení, současně však uvedl, že k zahájení kontrolního postupu došlo v souladu s daňovým řádem (konkrétně s § 89) vydáním výzvy k odstranění pochybností. Dle názoru stěžovatelky tedy ani sám žalovaný nemá jasno v tom, kdo, kdy a jakým úkonem řízení zahájil. Dle stěžovatelky je tak daňové řízení zatíženo zmatečností, jejíž konkrétní důvody v kasační stížnosti podrobně rozvedla.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že pokud stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s podáním dodatečného daňového tvrzení (přiznání), nemohl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Musel tedy zvolit postup, v němž bude žalobkyni dán prostor k uplatnění jejích procesních práv, a to v závislosti na konkrétních skutkových okolnostech – tzn. buď prostřednictvím postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, anebo v rámci daňové kontroly dle § 92 téhož zákona. V souzeném případě žalovaný vycházel z toho, že na základě poznatků z jiných daňových řízení (vedených ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2013 a 2014) již disponuje dostatkem informací a důkazních prostředků, a tedy nebude nutné provádět rozsáhlé dokazování. Dospěl tedy k závěru, že složitost řešené otázky a předpokládaný rozsah dokazování neodůvodňují zahájení daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018, která je postupem náročnějším, zdlouhavějším a více zatěžujícím daňový subjekt, ale že bude postačovat postup k odstranění pochybností, který je postupem kratším, rychlejším a jednodušším. Žalovaný se neztotožnil se stěžovatelčíným

tvrzením, že nezákonně zahájil a vedl postup k odstranění pochybností ve vztahu k řádnému daňovému přiznání (tvrzení) k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018, na jehož základě byla daň pravomocně vyměřena. K tomu závěru v napadeném rozsudku nedospěl ani krajský soud. V projednávané věci byl dle žalovaného postup k odstranění pochybností zahájen v návaznosti na reakci stěžovatelky, kterou judikatura Nejvyššího správního soudu pokládá za dodatečné daňové tvrzení v materiálním smyslu. Žalovaný se neztotožnil ani s namítanou existencí rozporů, a tedy nesrozumitelností, kterou stěžovatelka spatřovala v tom, že není zřejmé, kdo a jakým úkonem v souzeném případě zahájil daňové řízení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[7] Podle § 143 odst. 1 daňového řádu platí, že *daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední*. Podle odst. 3 téhož ustanovení zákona *k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*

[8] Podle § 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.*

[9] Výkladem citovaných ustanovení daňového řádu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, v němž vyslovil, že *„zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její ‚dialogické‘ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě“*. Rozšířený senát tak dospěl k závěru, že správce daně má nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že daňovému subjektu má být daň doměřena. Uvedeným způsobem žalovaný postupoval také v nyní souzené věci.

[10] Z citované právní úpravy dále vyplývá, že doměření daně se provádí primárně – nikoli však výlučně – ve vazbě na provedenou daňovou kontrolu a její výsledky. K doměření daně za příslušné zdaňovací období může dojít tehdy, pokud správce daně získá takové poznatky či indicie, na jejichž základě lze doměření daně předpokládat. *„Doměření daně se rozumí následné stanovení daně ve vztahu k téže daňové povinnosti, k němuž může dojít poté, co již jednou byla daň stanovena. Daňový řád totiž vychází z toho, že ve lhůtě pro stanovení daně může být výše daňové povinnosti měněna (zvýšena i snížena) podle toho, co skutečně vyjde najevo; určujícím hlediskem je přitom „správné zjištění a stanovení*

pokračování

daní”, jak konstatuje § 1 odst. 2 daňového řádu; viz k tomu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, č. 3015/2014 Sb. NSS“ (viz rozsudek ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38).

[11] V souzené věci tedy žalovaný v souladu s § 143 odst. 3 větou druhou daňového řádu postupoval podle § 145 odst. 2 téhož zákona a vyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového tvrzení (přiznání). Tato výzva je operativním nástrojem a vytváří v souladu se závěry citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014-55 nezbytný prostor pro dobrovolné splnění daňové povinnosti daňovým subjektem, který mu musí být poskytnut.

[12] Odmítne-li daňový subjekt využít této možnosti, vystavuje se riziku dodatečného stanovení daně podle pomůcek. Zůstane-li tedy daňový subjekt pasivní, je správce daně oprávněn stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem. Co všechno lze považovat za nevyhovění výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu, přitom vyplývá z četné a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Již v rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013-295, Nejvyšší správní uvedl, že „*připouští-li ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP (nyní § 145 daňového řádu) stanovení daně podle pomůcek, tedy v podstatě bez součinnosti daňového subjektu, nepochybně tak je možno učinit pouze v případech, kdy daňový subjekt se správcem daně nekomunikuje a neposkytuje mu potřebou součinnost*“ (shodně též rozsudky ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015-32, nebo ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS). Uvedená judikatura zároveň dovodila, že reaguje-li daňový subjekt na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení, nemůže správce daně ke stanovení daně podle pomůcek přistoupit, neboť na taková podání je nutno nahlížet jako na dodatečná daňová přiznání v materiálním smyslu (bez ohledu na nedostatek formy podání).

[13] Pokud tedy v souzeném případě stěžovatelka reagovala na výzvu správce daně podáním, v němž uvedla, že dodatečné daňové tvrzení nepodá, lze přisvědčit provedenému hodnocení krajského soudu, že uvedeným způsobem projevila nesouhlas s vydanou výzvou a zároveň tím projevila vůli setrvat na svém původním daňovém tvrzení. Krajský soud tedy správně neshledal důvod vyzývat stěžovatelku k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu a správně jako nepřipadný vyhodnotil stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005-74, č. 819/2006 Sb. (opakovaně zmíněný i v kasační stížnosti), který řešil situaci, kdy z obsahu úkonu nebylo možno učinit jednoznačný závěr o tom, co jím chtěl účastník řízení vyjádřit. O takovou situaci se však v souzeném případě nejednalo. Ostatně ze stěžovatelčiny argumentace je zřejmé, že za nezákonný zásah považuje až následný postup žalovaného (spočívající v zahájení postupu k odstranění pochybností) než to, že by její podání učiněné v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání skutečně obsahovalo vady či nejasnosti, které by bylo nutno odstraňovat.

[14] Jak již bylo uvedeno výše, judikatura Nejvyššího správního soudu je ustálena na tom, že reakci daňového subjektu, který v návaznosti na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu nesouhlasí s podáním dodatečného daňového přiznání, lze vnímat jako dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu (tzn. tvrzení, že nedošlo ke změně základu daně a výše vyměřené daně). Nelze tedy přisvědčit námitkám stěžovatelky, že by

žalovaný v tomto ohledu za stěžovatelku cokoli nepřipustně domýšlel nebo že by její podání vyložil svévolně. Měl-li žalovaný s ohledem na zjištění učiněná z předchozích ukončených daňových kontrol poznatky týkající se správnosti daně vyměřené za zdaňovací období roku 2018, byl oprávněn tyto pochybnosti právě v návaznosti na reakci stěžovatelky odstranit, a to postupem, který ve výsledku stěžovatelku nejméně zatížil. V této souvislosti Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry obsažené v rozsudku ze dne 5. 3. 2020, č. j. 1 Afs 441/2019-29 (viz bod 18), byť vyslovené v souvislosti se skutečnostmi rozhodnými pro běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, dle kterých lze v návaznosti na reakci daňového subjektu na výzvu správce daně k podání dodatečného daňového tvrzení použít též postupu k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu). „*Skutečnost, že v rámci doměřovacího řízení proběhne postup k odstranění pochybností, pak nevylučuje návaznost rozhodnutí o stanovení daně k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016-43)*“.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti správně poukázal na skutečnost, že volba konkrétního postupu je věcí správce daně (zde žalovaného), který zohledňuje konkrétní skutkové okolnosti, specifika jednotlivých postupů a zároveň je povinen v co největší míře šetřit práva daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52). Při rozhodování o tom, jaký kontrolní postup správce daně v konkrétním případě zvolí, zohledňuje především rozsah vzniklých pochybností, složitost řešené otázky a zejména předpokládaný rozsah dokazování. V projednávaném případě žalovaný vycházel z toho, že na základě zjištění učiněných v předchozích pravomocně ukončených daňových řízeních (týkajících se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014) disponuje dostatkem důkazních prostředků, a tedy lze existující pochybnost odstranit rychle a jednoduše, bez nutnosti provádění rozsáhlého dokazování v rámci daňové kontroly. Provádění daňové kontroly žalovaný v daném případě hodnotil jako postup náročnější, nevhodný a stěžovatelku nepochybně mnohem více zatěžující.

[16] Rovněž Nejvyšší správní soud (ve shodě s krajským soudem) pokládá v dané věci stěžovatelkou požadované vedení daňové kontroly v rámci doměřovacího řízení za zcela nadbytečné a nevhodné, přičítá se zásadě zdrženlivosti a přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu, a to zvláště v situaci, kdy stěžovatelka mohla v rámci žalovaným zvoleného přiměřeného, šetrnějšího a méně invazivního postupu uplatnit veškeré své nesouhlasné argumenty v reakci na vydanou výzvu. Není tedy pravdivé její tvrzení, že by žalovaný bez dalšího nepřipustně uzavřel, že ani ve zdaňovacím období roku 2018 nejsou úroky z dluhopisů výdaji (náklady) vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Naopak, uvedeným postupem žalovaný poskytl stěžovatelce prostor pro uplatnění věcné argumentace, která mohla vést k vyvrácení a odstranění jeho pochybností, a dále k tomu, aby stěžovatelka navržením relevantních důkazů unesla své důkazní břemeno.

[17] Z obsahu podané kasační stížnosti je možno dovodit, že stěžovatelka připouští toliko takový výklad § 145 odst. 2 daňového řádu, dle kterého existují pouze následující výkladové možnosti: první z nich spočívá v podání dodatečného daňového přiznání (nikoli však v materiálním smyslu), druhou možnost pak představuje dodatečné doměření daně z moci úřední (tj. podle pomůcek, anebo na základě výsledků provedené daňové kontroly,

pokračování

jejíž zahájení stěžovatelka požadovala). Následování tohoto výkladu, vycházejícího z doslovného gramatického znění zákona, však Nejvyšší správní soud odmítl v již zmiňovaném rozsudku č. j. 6 Afs 323/2018-38. V něm dospěl k závěru, že výsledkem postupu podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu může být doměření daně i bez předchozí daňové kontroly, a sice nikoli pouze na základě pomůcek, ale též na základě dokazování (prováděného mimo kontrolní postup), které (je-li možné daň dokazováním stanovit) má před pomůckami přednost. Závěr, že správce daně může v rámci zahájeného doměřovacího řízení stanovit daň dokazováním nejen v rámci daňové kontroly, ale také mimo ni, pak Nejvyšší správní soud potvrdil např. v rozsudku ze dne 20. 6. 2019, č. j. 9 Afs 394/2018-33, v němž současně doplnil, že se tento závěr uplatní nejen v řízení odvolacím, ale také v řízení prvostupňovém. Dovídala-li judikatura Nejvyššího správního soudu, že daňový řád v § 145 odst. 2 povinnost zahájit daňovou kontrolu nestanoví, nelze stěžovatelčin požadavek na zahájení daňové kontroly (dovozovaný z jí tvrzeného legitimního očekávání) považovat za důvodný.

[18] Pokud pak stěžovatelka v kasační stížnosti namítala vnitřní rozpornost (a z toho plynoucí nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost) způsobenou tím, že žalovaný na jednu stranu tvrdí, že stěžovatelčinou reakcí došlo v souladu s § 145 daňového řádu k zahájení nalézacího (doměřovacího) řízení, současně však uvedl, že k zahájení kontrolního postupu došlo v souladu s daňovým řádem (konkrétně s § 89) vydáním výzvy k odstranění pochybností, a tedy ani sám žalovaný nemá jasno v tom, kdo, kdy a jakým úkonem řízení zahájil, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující.

[19] Daňová kontrola, stejně jako postup k odstranění pochybností, nejsou řízeními, nýbrž kontrolními postupy, tedy uceleným souborem pravomocí správce daně, které lze realizovat mimo probíhající řízení (např. v rámci tzv. vyhledávací činnosti), anebo v rámci probíhajícího řízení (vyměřovacího nebo doměřovacího). Řízením, které v daném případě nepochybně probíhalo, bylo řízení doměřovací zahájené v návaznosti na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení) dle § 145 odst. 2 daňového řádu, v rámci kterého došlo výzvou k zahájení konkrétního kontrolního postupu, který není řízením. Je tedy zjevné, že závěry žalovaného nejsou ve vzájemném rozporu a nezakládají stěžovatelkou namítanou nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[21] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 30. listopadu 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu