



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Tomáše Kocourka v právní věci žalobce: P. N., zast. Mgr. Michalem Žibřidem, advokátem, se sídlem Údolní 2997, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 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, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 3. 2022, č. j. 16 Af 4/2019-99,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 6. 2019, č. j. 25131/19/5200-10424-709923, podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle § 143, § 147 a § 98 daňového řádu a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 4. 2019, č. j. 938003/19/2514-50524-501301, tak, že žalobci doměřil podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 327.855 Kč a daňovou ztrátu ve výši -380 665 Kč a stanovil náhradní splatnost doměřené daně. Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23686/19/5200-10424-708965, podle výše citovaných zákonných ustanovení změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 4. 4. 2018, č. j. 741635/18/2514-50524-508151, tak, že žalobci doměřil 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 a stanovil náhradní splatnost doměřené daně. Žalovaný konečně rozhodnutím ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23687/19/5200-10424-708965, podle výše citovaných zákonných ustanovení změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 4. 4. 2018, č. j. 742157/18/2514-50524-508151, tak, že žalobci doměřil 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 a stanovil náhradní splatnost doměřené daně.

[2]Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 22. 3. 2022, č. j. 16 Af 4/2019-99, žalobu proti těmto rozhodnutím žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku se krajský soud nejprve zabýval přípustností jednotlivých žalobních bodů konkretizovaných zejména v doplnění žaloby ze dne 30. 9. 2019. Dospěl k závěru, že byt žalobce v žalobě uplatnil jednotlivé žalobní body velmi stručně, byly podány včas a následně rozhojněny.

[4]Ke sporné právní otázce, zdali správce daně pochybil, pokud žalobce nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání a namísto toho zahájil daňovou kontrolu, nejprve citoval rozhodnou právní úpravu v daňovém řádu. Doplnil, že správností postupu správce daně se v posuzovaném případě ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010 již krajský soud v minulosti zabýval, přičemž dospěl k závěru, že správce daně měl žalobce nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud následně s ohledem na závěry uvedené v rozsudku ze dne 6. 5. 2015, č. j. 2 Afs 209/2014-23, uzavřel, že zahájení daňové kontroly vůči žalobci představovalo nezákonný zásah. Tuto skutečnost ostatně přiznal sám žalovaný. Krajský soud dále konstatoval, že ne každé procesní pochybení správce daně však musí nevyhnutelně vést ke zrušení jeho rozhodnutí, a v této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, a ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56. Ačkoli tak bylo daňové řízení zatíženo procesní vadou spočívající v nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nezpůsobuje tato skutečnost nezákonnost samotného doměření daně. Doplnil, že zahájení daňové kontroly nemělo v posuzovaném případě vliv na plynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K otázce zákonnosti samotného doměření daňové povinnosti žalobce krajský soud nejprve citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, č. 4005/2020 Sb. NSS, a uvedl, že se s citovanými závěry plně ztotožňuje. Skutečnost, že správce daně opomněl žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, v posuzovaném případě neměla vliv na následné doměření daňové povinnosti žalobce. Popsaný postup správce daně tak nemohl zkrátit žalobce na jeho právech, a to ani ústavně zaručených, a nezpůsobuje nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí ani dodatečných platebních výměrů správce daně.

[5]Ve vztahu k námitce žalobce, že správce daně neoprávněně zahrnul zdanitelné příjmy do základu daně z příjmů včetně daně z přidané hodnoty, krajský soud nejprve zdůraznil, že žalobce byl registrován jako plátcе daně z přidané hodnoty v období od 3. 4. 2000 do 30. 9. 2012. Pro zdaňovací období daně z příjmů za roky 2013 a 2014 tak byly příjmy žalobce zcela oprávněně zahrnuty do základu této daně v plné výši. Co se týče zdaňovacího období roku 2010, krajský soud uvedl, že žalobce z příjmů, které byly předmětem doměření daně, daň z přidané hodnoty neodvedl. Žalovaný pak popsany postup správce daně odůvodnil obsahem Pokynu D-22, který je pro daňové orgány závazný. Krajský soud následně s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 24.

pokračování

7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018-51, konstatoval, že skutečnost, podle níž žalobce zdanil určité příjmy včetně částky, která měla být z těchto příjmů odvedena jako daň z přidané hodnoty, nijak nebrání tomu, aby následně byla dodatečně doměřena daň z těchto příjmů. Žalobce se proto musí v takovém případě s negativním důsledkem v podobě vyšší daně z příjmů smířit, neboť ten je primárně důsledkem jeho zvoleného způsobu daňové optimalizace. V situaci, kdy tak daňový subjekt jako plátce daně z přidané hodnoty část příjmů odpovídající dani z přidané hodnoty přizná, není v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů tato částka součástí základu pro stanovení daně z příjmů. V posuzovaném případě však žalobce takto nepostupoval. Část svých příjmů totiž neučinil vůbec součástí svých daňových tvrzení, a to ve vztahu k oběma zmíněným daním. Žalobce tak s celým objemem těchto příjmů nakládal jako se svým příjmem, tj. včetně části, kterou měl odvést na dani z přidané hodnoty. Krajský soud zdůraznil, že pokud by žalobce postupoval v souladu se zákonem, pochybnosti o výši daně z příjmů by vůbec nevznikly. Krajský soud doplnil, že správce daně v posuzovaném případě postupoval v souladu s § 7 zákona o daních z příjmů, pokud žalobce nepřiznal ani neodvedl z jeho příjmů daň z přidané hodnoty, a správce daně tak celý objem jeho příjmů považoval za příjmy z podnikatelské činnosti.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[6]Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost, v níž označil důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7]V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatel nejprve namítl, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2010, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, nezákonná daňová kontrola porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. V posuzovaném případě kromě vyjmenovaných práv došlo ke zkrácení práva stěžovatele podnikat, neboť řada odběratelů v důsledku daňového šetření s ním ukončila spolupráci, což je v obchodním styku běžné. K porušení uvedených ústavně zaručených práv přitom podle citovaného usnesení dochází automaticky. Pokud jde o judikaturu Nejvyššího správního soudu citovanou krajským soudem, stěžovatel uvedl, že není na posuzovanou věc plně přílehlavá. Nereflektuje totiž ústavní rozměr sporné právní otázky a vychází z jiných argumentačních pozic. Krajský soud se však s ústavněprávní argumentací stěžovatele nevypořádal, zejména pak s otázkou přípustnosti neústavního způsobu ukládání daní. Závěr krajského soudu uvedený v odstavci 56 napadeného rozsudku přitom lze vyložit vícero přípustnými způsoby. Krajský soud totiž připustil, že ačkoli je daňová kontrola nezákonná, nezpůsobuje zkrácení na právech daňového subjektu, pokud byla na základě jejího výsledku stanovena daň ve správné výši. Stěžovatel však namítl, že nezákonná daňová kontrola, jež by nezpůsobila zkrácení na právech daňového subjektu, je protimluvem. Odkázal přitom na výše citované usnesení Nejvyššího správního soudu i dřívější pravomocné rozhodnutí krajského soudu o nezákonnosti daňové kontroly. Krajský soud tak zohlednil pouze hledisko správné výše stanovené daně, opomněl však požadavek čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle něhož jsou daňové orgány povinny postupovat v mezích a způsoby stanovenými zákonem. Ukončení samotné daňové kontroly pak nemá vliv na povinnost krajského soudu ochránit

ústavně zaručená práva stěžovatele. V posuzovaném případě tak bylo nutné zrušit žalobou napadená rozhodnutí i správce daně. V opačném případě by totiž správce daně mohl spoléhat na skutečnost, že i přes vedení nezákonné daňové kontroly a její ukončení před vynesením rozsudku o žalobě podle § 82 s. ř. s. se daňový subjekt ochrany svých práv nedomůže. Stěžovatel zdůraznil, že pokud by správní soud stihl o nezákonnosti daňové kontroly rozhodnout ještě v jejím průběhu a její pokračování by zakázal, nešlo by poznatky z ní získané vůbec pro stanovení daně použít.

[8] Stěžovatel dále namítl, že daň z přidané hodnoty jakožto součást příjmů stěžovatele za jím uskutečněná zdanitelná plnění v žádném případě nevstupuje do základu daně z příjmů. Daň z přidané hodnoty vybraná od poplatníka se totiž vůbec nestává majetkem plátce této daně, nepředstavuje tak ani zvýšení majetku poplatníka daně z příjmů. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je tato skutečnost ostatně notorií vyplývající ze samotného mechanismu uplatňování obou daní. Závěry krajského soudu tak nemají zákonnou oporu a nelze je dovést ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017-37. Stěžovatel shrnul, že pro stanovení základu daně z příjmů u plátce daně z přidané hodnoty je nerozhodné, zda se státu podařilo vybrat daň z přidané hodnoty od plátce této daně, jenž ji vybral od poplatníka. V posuzovaném případě se přitom státu daň z přidané hodnoty vybrat nepodařilo, a to vzhledem k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení. Z této skutečnosti však státu neplyne právo zmíněnou daň vybrat v rámci daně z příjmů, a to v duchu zásady „*účel světí prostředky*“.

[9] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve k otázce vlivu nezákonnosti daňové kontroly na zákonnost rozhodnutí správce daně odkázal na příslušné části odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Dále konstatoval, že i v případě, kdy by stěžovatele správce daně vyzval k podání dodatečného daňového přiznání a stěžovatel jej podal, nebyl by sankcionován uložením povinnosti uhradit penále podle § 251 daňového řádu. Rovněž podle judikatury Nejvyššího správního soudu je zásadní, že dodatečné platební výměry správce daně neukládaly v posuzovaném případě stěžovateli povinnost hradit penále. Finanční zátěž stěžovatele by tak byla v obou případech stejná. Žalovaný proto shrnul, že v posuzovaném případě nezákonnost daňové kontroly neměla vliv na výši následně doměřené daňové povinnosti, nemohla tak stěžovatele zkrátit na jeho právech, a to ani na jeho ústavně zaručených právech, a nezpůsobila automaticky nezákonnost dodatečných platebních výměrů správce daně. Dále žalovaný odkázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2019, sp. zn. IV. ÚS 828/19, a uvedl, že procesní práva stěžovatele v důsledku nezákonné daňové kontroly nijak neutrpěla. Správce daně svým postupem současně neporušil žádné zákonné ustanovení, přičemž žalovaný v této souvislosti odkázal na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11. Stěžovateli byla daň z příjmů stanovena ve správné výši, otázka nevypořádání námitky přípustnosti neústavního ukládání daní tak nemá vztah k nyní řešené věci.

[11] K námitce stěžovatele o nesprávném zahrnutí daně z přidané hodnoty do základu daně z příjmů žalovaný odkázal na příslušné pasáže odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a zopakoval, že stěžovatel daň z přidané hodnoty z jeho příjmů nezahrnul do daňového přiznání. Ponechal si tak příslušnou částku odpovídající této dani, kterou měl

pokračování

odvést do státního rozpočtu. Podle žalovaného proto získal příjmy, které prokazatelně souvisely s podnikáním, a podléhaly proto zdanění podle § 3 a § 5 zákona o daních z příjmů. S ohledem na konstitutivní povahu dodatečného platebního výměru tak není možné snížit základ daně z příjmů o daň z přidané hodnoty, která začne právně existovat teprve na základě příslušného rozhodnutí správce daně. Až tímto okamžikem lze tento náklad zohlednit v základu daně z příjmů v souladu s § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS, byl přitom nepřipadný, jelikož se týkal řízení o základu daně a ztráty z příjmů fyzických osob, nikoli daně z přidané hodnoty. Závěry jednotlivých soudních rozhodnutí tak nelze paušalizovat. Na posuzovanou věc je naopak přílehlavý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017-31. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[12] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl, že meritem sporu je právě otázka, zda lze považovat za zákonné rozhodnutí o správném stanovení daně v řízení, v němž došlo ke zkrácení ústavně zaručených práv daňového subjektu. Odkazy žalovaného na závěry Ústavního soudu jsou pak zcela nepřipadné. Tvrzení, že správce daně neporušil při stanovení daně z příjmů žádné zákonné ustanovení, je současně nemístné, jelikož správní soudy již dříve rozhodly o nezákonnosti daňové kontroly. Stěžovatel zopakoval, že krajský soud napadeným rozsudkem neposkytl ochranu ústavně zaručeným právům stěžovatele a nevážil, že ochrana těchto práv má přednost před fiskálním zájmem státu. Dále konstatoval, že žádné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nepřisvědčuje závěrům krajského soudu, že správce daně je oprávněn zdanit daní z příjmů i daň z přidané hodnoty vybranou stěžovatelem i přesto nebo právě proto, že marně uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty. Takový postup tak nemá žádnou zákonnou oporu a je nepřípustný.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval první spornou právní otázkou, a to zdali měla nezákonnost daňové kontroly provedené u stěžovatele vliv na zákonnost následně vydaných dodatečných platebních výměrů správcem daně. V této souvislosti zdůrazňuje, že o nezákonnosti předmětné daňové kontroly rozhodl krajský soud již rozsudkem ze dne 27. 10. 2020, č. j. 15 A 47/2018-82. Žalovaný ostatně uznal nesprávnost postupu správce daně spočívající v absenci výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením samotné daňové kontroly.

[15] Stěžovatel nejprve namítl, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, v průběhu nezákonné daňové kontroly vždy dochází k porušení ústavně zaručených práv daňového

subjektu. V posuzovaném případě konkrétně došlo například ke zkrácení práva stěžovatele podnikat v důsledku ukončení obchodní spolupráce ze strany jeho odběratelů, dále pak k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny. Krajský soud však predestřenou ústavněprávní argumentací stěžovatele nevypověděl.

[16] Stěžovateli lze přisvědčit, že podle citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu „*daňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní veřejná práva další.*“ Konkrétně se může dále jednat o porušení práva na ochranu vlastnictví, nepřípustné omezení subjektivního veřejného práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, nezákonná daňová kontrola je též často v rozporu s právem na respektování obydlí. Rozšířený senát v citovaném usnesení proto dospěl k závěru, že „*daňovému subjektu musí být poskytnuta soudní ochrana nejen proti nezákonným platebním výměrům, ale i proti nezákonným daňovým kontrolám, které jim předcházejí, resp. proti nezákonným daňovým kontrolám vůbec.*“ Připustil tak možnost daňového subjektu, jehož práva byla zasažena nezákonnou daňovou kontrolou, podat podle § 82 s. ř. s. žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu.

[17] V tomto ohledu je však nutno zdůraznit rovněž další závěr rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uvedený v citovaném usnesení, že „*případný dodatečný platební výměr, jímž by správce daně na základě výsledků daňové kontroly doměřil daň, již není součástí daňové kontroly.*“ Z uvedeného tak vyplývá, že závěry o ústavněprávním charakteru zkrácení práv daňových subjektů, proti nimž byla vedena nezákonná daňová kontrola, se vztahují právě k posuzované daňové kontrole. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ostatně v citovaném usnesení vyjmenoval a popsal zásah do ústavně zaručených práv daňového subjektu právě nezákonnou daňovou kontrolou, proti níž se lze vzhledem k těmto zásahům bránit samostatně. Jinak řečeno, z citovaného usnesení nevyplývá, že by v důsledku nezákonné daňové kontroly došlo automaticky k tak závažnému zásahu do ústavně zaručených práv daňového subjektu, že by přímo ovlivnil rovněž následně vydané dodatečné platební výměry správcem daně. K obdobnému závěru ostatně dospěl rovněž rozšířený senát již v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, v němž uvedl, že „*v řízení o zásahové žalobě je jeho předmětem daňová kontrola takříkajíc per se, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné - zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřípustného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo - skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly.*“

[18] Tomu ostatně odpovídají i závěry formulované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, ve vztahu k absenci předchozí výzvy správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením samotné daňové kontroly, že „*ne každé procesní pochybení odůvodňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu (zde Odvolacího finančního ředitelství a jemu předcházejí rozhodnutí správce daně). Nejvyšší správní soud tedy musel zvážit, zda toto procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo*

pokračování

zrušení napadeného rozhodnutí. Obecně platí, že vada řízení neohrozila meritorní zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže lze dovodit, že výrok rozhodnutí by byl stejný, i kdyby k vadě řízení nedošlo (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 2. 2001, sp. zn. 22 Ca 473/2000). Procesní pochybení může mít alespoň teoretický vliv na přezkoumávané rozhodnutí tehdy, existuje-li souvztažnost mezi ním a osobami či právy, o kterých je rozhodováno, a to v přímé návaznosti na předmět řízení. Posouzení vlivu této vady na zákonnost napadeného rozhodnutí je přitom nutné rozdělit na dvě otázky - zaprvé, zda tato vada měla vliv na zákonnost samotného doměření daňové povinnosti žalobci, a zadruhé, zda měla vliv na předepsání penále.“ V této souvislosti je nutno doplnit, že pokud je daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena (viz § 251 odst. 4 daňového řádu).

[19] V již citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 6 Afs 61/2018, na který rovněž správně odkázal již krajský soud, pak Nejvyšší správní soud zopakoval, že posouzení vlivu chybějící prvotní výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu na zákonnost dodatečných platebních výměrů je nutno rozdělit na dvě otázky. Zaprvé, zda tato vada měla vliv na zákonnost samotného doměření daňové povinnosti. Zadruhé, zda měla vliv na předepsání penále, které správce daně předepsal i v nyní posuzované kauze. Doplnil, že nezákonným zásahem uvnitř daňové kontroly se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zejména v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS. V tomto usnesení rozšířený senát oddělil některé aspekty daňové kontroly, které lze zpravidla napadnout zásahovou žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s. (body 42, 43 a 48 cit. usnesení), a ty aspekty daňové kontroly, které lze zpochybnit v řízení o žalobě proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. (body 44, 45 a 49). Přitom zdůraznil, že předmět soudního řízení o žalobě proti rozhodnutí a žalobě zásahové je rozdílný.

[20] Vzhledem k výše citovaným závěrům je tak podle Nejvyššího správního soudu v posuzovaném případě zásadní, zdali existuje vztah mezi pochybením správce daně a výsledkem přezkoumávaného daňového řízení. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že stěžovatel v kasační stížnosti nenamítal, že skutkové závěry žalovaného ohledně stanovené daně jsou nesprávné. Rovněž je v posuzovaném případě zřejmé, že žalovaný, vědom si popsaného procesního pochybení správce daně, nepředepsal stěžovateli k úhradě podle § 251 daňového řádu daňové penále. Z uvedeného tak přesvědčivě vyplývá, že výrok rozhodnutí žalovaného by i v případě, kdy by správce daně hypoteticky nejprve vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání, který by jej následně skutečně podal, byl totožný, jelikož z ničeho nevyplývá, že by právě v důsledku podaného dodatečného daňového přiznání své závěry ohledně konkrétní daňové povinnosti stěžovatele změnil.

[21] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem jinými slovy konstatuje, že ačkoli správce daně měl nejprve vyzvat stěžovatele k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení nezpochybňuje skutkové a právní závěry ohledně daňové povinnosti stěžovatele. I kdyby totiž stěžovatel respektoval výzvu správce daně a reagoval na ni, správce daně by meritorně dospěl k týmž závěrům, které učinil v průběhu předmětné daňové kontroly. V posuzovaném případě tak nesprávný postup správce daně neměl vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů a žalobou napadených rozhodnutí (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 6 Afs

61/2018). Námitka stěžovatele, že měla být žalobou napadená rozhodnutí v důsledku chybného postupu správce daně zrušena, je tak nedůvodná.

[22] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že případné ukončení daňové kontroly nemůže mít vliv na povinnost krajského soudu poskytnout ochranu jeho ústavně zaručeným právům, jinak by na tuto skutečnost mohly daňové orgány spoléhat, přičemž v opačném případě by správní soudy zakázaly další pokračování daňové kontroly a neumožnily by použít z ní získané poznatky. Podle již citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 183/2014, platí, že „v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je tak daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec být pořízena mohla (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).“

[23] V posuzovaném případě Nejvyšší správní soud již výše uvedl, že je nutno odlišovat řízení o posouzení zákonnosti daňové kontroly a o samotných dodatečných platebních výměrech správce daně. Pokud jde o nezákonnou daňovou kontrolu, poskytl krajský soud ochranu ústavně zaručeným právům stěžovatele již dřívějším rozsudkem, jímž ji označil za nezákonný zásah. Nadto je zřejmé, že otázka případného neukončení daňové kontroly a zákazu v ní dále pokračovat neměla na posouzení věci žádný vliv, resp. není pro posuzovanou věc relevantní. Pokud však jde o stěžovatelem odkazovanou doktrínu tzv. „ovoce z otráveného stromu“, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 10. 2018, čj. 6 Afs 61/2018-30, či ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, konstatoval, že ji nelze mechanicky aplikovat na případy dílčích nezákonností uvnitř daňové kontroly, ze které posléze vzešla napadená rozhodnutí orgánů daňové správy. V některých případech lze skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly, byť byla zahájena či vedena v rozporu se zákonem, později použít za účelem vydání dodatečného platebního výměru, tzn. rozhodnutí ve věci samé. Podle výše citovaných závěrů rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 183/2014 je ostatně úkolem soudu, aby vyhodnotil, zdali lze z takových poznatků vycházet. Obecně by nebylo možné tyto poznatky využít zejména v případě, kdy by uplynula lhůta pro stanovení daně. Taková skutečnost však v posuzovaném případě nenastala. Stěžovatel současně v kasační stížnosti konkrétně neuvedl, které poznatky nebylo možné vzhledem k pochybení správce daně použít, jelikož je nelze považovat za dostatečné, spolehlivé a vypovídající. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud v posuzovaném případě poskytl stěžovateli plnou ochranu jeho práv.

[24] Nejvyšší správní soud se dále zabýval spornou právní otázkou, zdali žalovaný postupoval správně, pokud do základu daně z příjmů stěžovatele zahrnul rovněž částku odpovídající dani z přidané hodnoty ze stěžovatelem uskutečněných zdanitelných plnění.

pokračování

[25] Stěžovateli lze přisvědčit, že principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné, dokazování u jednotlivých daní tak do jisté míry sleduje i odlišné cíle. Výše úplaty za zdanitelné plnění, tj. určení výše základu daně z přidané hodnoty a samotné daně z přidané hodnoty, pak má vliv i na výši výnosu z pohledu daně z příjmů za tentýž obchodní případ. Do základu daně z příjmů proto lze zahrnout jen úplatu za zdanitelné plnění bez daně z přidané hodnoty; tj. pouze základ daně z přidané hodnoty (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2019, č. j. 6 Afs 352/2018-51). Stěžovateli lze přisvědčit i potud, že řádně vybraná daň z přidané hodnoty nepředstavuje majetek plátce této daně, protože ji pouze vybírá od poplatníka.

[26] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 8 Afs 9/2013-47, však dále platí, že *„plátcem DPH je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků. Pokud plátce řádně odvádí DPH ve zdaňovacím období, v němž bylo uskutečněno zdanitelné plnění, DPH neovlivňuje jeho základ daně. Řádně odvedená DPH není nákladem plátce, protože ji vybral od poplatníků.“* Uvedené tak platí pouze za předpokladu, že daňový subjekt vybranou daň z přidané hodnoty vybere od poplatníka, kterou následně řádně odvede do státního rozpočtu. Příslušná částka tak nepředstavuje příjem daňového subjektu (částku odpovídající této dani si totiž neponechá k úhradě vlastních ekonomických aktivit), ani výdaj daňového subjektu (částku odpovídající úhradě této daně totiž vybere od poplatníka a nehradí ji z vlastních finančních prostředků).

[27] Stěžovatel konkrétně namítl, že částka odpovídající dani z přidané hodnoty neměla být zahrnuta do jeho základu daně z příjmů. Daňové orgány totiž nemohou v duchu hesla *„účel světí prostředky“* vybírat v rámci jedné daně jinou daň, kterou se jim od stěžovatele nepodařilo vybrat včas. Takový postup totiž nemá oporu v zákoně a je nepřipustný.

[28] Z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí však vyplývá, že prostřednictvím pomůcek příjmy zjištěné v posuzovaných zdaňovacích obdobích stěžovatel považoval pro účely daně z příjmů za příjmy za plnění s tzv. konečnou cenou, tedy cenou včetně daně z přidané hodnoty. To ostatně stěžovatel nepopřel, naopak konstatoval, že předmětné částky odpovídající dani z přidané hodnoty vybral vždy od poplatníka této daně.

[29] Jak již Nejvyšší správní soud výše uvedl, pokud plátce řádně odvede daň z přidané hodnoty ve zdaňovacím období, v němž bylo uskutečněno zdanitelné plnění, daň z přidané hodnoty neovlivňuje základ daně z příjmů a je třeba přihlížet k „čistému“ příjmu daňového subjektu bez daně z přidané hodnoty. Řádně odvedená daň z přidané hodnoty rovněž není zpravidla z hlediska daně z příjmů nákladem plátce, protože ji plátce vybral od poplatníka (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017-37). Z uvedeného tak logicky vyplývá, že v případě, kdy stěžovatel daň z přidané hodnoty řádně neodvedl, ačkoli ji od poplatníka před tím vybral, ovlivňuje takto vybraná částka rovněž základ daně z příjmů. Opačně by tomu bylo v případě, kdy by cenu za poskytnutá plnění stěžovatel s jeho odběrateli sjednal bez daně z přidané hodnoty. To však v posuzovaném případě nenastalo a stěžovatel to ani netvrdil. Jinak řečeno, v případě, kdy stěžovatel v rámci peněžních hodnot, které obdržel za uskutečněná zdanitelná plnění, obdržel rovněž částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou však následně neodvedl do státního rozpočtu, představovala předmětná částka součást jeho příjmů. Stěžovatel tak

s touto částkou mohl po rozhodnou dobu fakticky neomezeně a volně nakládat, a nijak se tak nelišila od zbývající části jeho příjmů za uskutečněná zdanitelná plnění.

[30] Z uvedeného vyplývá, že v posuzovaném případě pro zahrnutí pouze „čistého“ příjmu stěžovatele do základu daně z příjmů chyběl právě zákonem o dani z příjmů předpokládaný neutrální stav, kdy samotný daňový subjekt z vybrané daně z přidané hodnoty nijak neprofituje, zároveň ji však nehradí z vlastního rozpočtu. Stěžovatel si totiž předmětnou částku ponechal v rámci vlastních příjmů, které tak byly o příslušnou hodnotu fakticky navýšeny. Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem zdůrazňuje, že je povinností stěžovatele své příjmy řádně priznat a následně odvést daně do státního rozpočtu. Pokud však stěžovatel nepostupuje v souladu s právními předpisy a daně řádně neodvádí, musí nést následky vlastního jednání spočívající v doměření příslušných neuhrazených daní.

[31] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud posoudil příslušné právní otázky správně, a proto důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. března 2023

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu