



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **P. N.**, zastoupený Mgr. Michalem Žibřidem, DiS., advokátem se sídlem Údolní 2997, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 3. 2022, č. j. 16 Af 5/2019 – 75,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Rozhodnutím ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23683/19/5200-10424-708965, žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 4. 4. 2018, č. j. 741024/18/2514-50524-508151, tak, že žalobci byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 110 355 Kč.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 22. 3. 2022, č. j. 16 Af 5/2019 – 75, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Žalobce namítal nezákonnost daňové kontroly, která vyústila v doměření daně. Odkazoval na rozsudek krajského soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 15 A 47/2018 – 82 (dále jen

„rozsudek KS k daňové kontrole“), jímž 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, neboť přehled transakcí obsažený ve výpisech z žalobcova bankovního účtu, 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. Správce daně k zahájení daňové kontroly přistoupil po ukončení vyhledávací činnosti, kdy se dozvěděl o skutečnostech nasvědčujících tomu, že žalobci by měla být doměřena daň. V tu chvíli správce daně podle závěru krajského soudu v rozsudku KS k daňové kontrole nemohl tuto daňovou kontrolu zahájit jinak, než po předchozím vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[4] V napadeném rozsudku však krajský soud dospěl k závěru, že rozsudkem KS k daňové kontrole autoritativně konstatovaná nezákonnost provedení daňové kontroly (kterou připustil i žalovaný ve svém rozhodnutí) neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného a dodatečného platebního výměru. Obsáhle citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 – 53, č. 4005/2020 Sb. NSS, podle něhož samotné opomenutí správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení nečiní nezákonnými dodatečné platební výměry na DPH, je-li daň správně vyměřena. Krajský soud k tomu dodal, že tento závěr dopadá i na vyměření daně z příjmů v nyní projednávané věci.

[5] Dále žalobce namítal, že správce daně zahrnul neoprávněně do základu daně z příjmů příjmy včetně daně z přidané hodnoty. Městský soud připustil, že obecně část příjmu plátce DPH odpovídající DPH není dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“) součástí příjmů pro stanovení daně z příjmů, jestliže daňový subjekt DPH řádně přiznal. V nynějším případě však žalobce nepostupoval v souladu se zákonem a část svých příjmů neučinil součástí svých daňových přiznání jak ve vztahu k dani z příjmů, tak i ve vztahu k DPH. Žalobce s celou částkou těchto příjmů nakládal jako se svým příjmem. V takovém případě se musí smířit s negativním důsledkem v podobě vyšší daně z příjmů, neboť ten je důsledkem jím zvoleného způsobu „daňové optimalizace“.

[6] K námitce žalobce, že pro zahrnutí částky odpovídající DPH do základu daně z příjmů není zákonný podklad, městský soud uvedl, že pokud žalobce DPH z uvedených příjmů nepřiznal a neodvedl, je nutné celé tyto příjmy považovat ve zdaňovacím období roku 2011 za příjmy z podnikatelské činnosti žalobce ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel uvádí, že předmětem sporu je posouzení dvou otázek: (a) zda nezákonně provedená daňová kontrola u stěžovatele způsobuje nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně vydaného na základě výsledků této daňové kontroly, a (b) zda součástí zdanitelných příjmů vstupujících do základu daně z příjmů stěžovatele, coby plátce daně z přidané hodnoty, je i daň z přidané hodnoty.

pokračování

[9] K první otázce stěžovatel zdůrazňuje, že nezákonná daňová kontrola porušila jeho ústavní právo podnikat sama o sobě, a není jeho povinností prokazovat, že k tomuto porušení došlo. Je si vědom jemu nepříznivé judikatury Nejvyššího správního soudu (zde stěžovatel odkazuje na konkrétní rozsudky NSS), avšak ta není přílehlavá na nynější věc, neboť nereflextuje ústavní rozměr sporné otázky.

[10] Podle stěžovatele je podstatné, že předložil krajskému soudu „komplexní, racionální a transparentní argumentaci“, konkurující judikatuře citované žalovaným. Krajský soud se „řádne nevypořádal“ s otázkou přípustnosti neústavního způsobu ukládání daní ve státě, tzn. s otázkou, do jaké míry je právní stát oprávněn neústavní cestou zbavit jednotlivce jeho majetku.

[11] Stěžovatel polemizuje se závěrem vysloveným v napadeném rozsudku, podle něhož nezákonnost daňové kontroly neměla vliv na výši následně doměřené daňové povinnosti, nemohla zkrátit stěžovatele na jeho právech, a nezpůsobuje tedy nezákonnost následných rozhodnutí o doměření daně. Uvedené tvrzení je vnitřně rozporné a odporuje i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, č. 735/2006 Sb. NSS, ve věci žalobce Lesy Vyšší Brod, a. s. (dále jen „*usnesení RS ve věci Lesy Vyšší Brod*“). Navíc porušení veřejných subjektivních práv stěžovatele shledal i krajský soud v rozsudku KS k daňové kontrole.

[12] Stěžovatel chápe závěr napadeného rozsudku tak, že krajský soud měl za to, že jediným hlediskem posouzení zákonnosti stanovení daně je její výše. To však naráží na čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, ze kterého vyplývá, že daňové orgány jsou při stanovení daně nejen povinny dbát o to, aby daňová povinnost byla stanovena ve správné výši, ale za tímto účelem jsou i povinny postupovat v mezích a způsoby stanovenými zákonem. Jelikož výrok krajského soudu o tom, že daňová kontrola byla nezákonným zásahem, žádnou skutečnou ochranu ústavních práv stěžovatele nepředstavuje, nemá soud podle stěžovatele pro dosažení ochrany těchto jeho ústavních práv jinou možnost než zrušit příslušné rozhodnutí ve věci stanovení daně. Přitom skutečné ochrany práv stěžovatele bude dosaženo tím, že správce daně bude nucen při daňové kontrole postupovat s vědomím toho, že případná nezákonnost tohoto postupu zapříčiní nezákonnost příslušného rozhodnutí o stanovení daně.

[13] Z hlediska naplnění ústavního principu rovnosti je podle stěžovatele nepřípustné, aby míra ochrany jeho ústavních práv ve správním soudnictví závisela pouze na tom, v jakém okamžiku krajský soud o žalobě podle § 82 s. ř. s., směřující proti daňové kontrole, rozhodne. Pokud totiž soud stihne prohlásit daňovou kontrolu za nezákonnou ještě před jejím ukončením, a tedy zakáže v provádění daňové kontroly pokračovat, k vyměření příslušné daně na základě výsledků této daňové kontroly vůbec nedojde. Z výše uvedeného stěžovatel dovozuje, že krajský soud měl rozhodnutí žalovaného jako nezákonné zrušit.

[14] K druhé sporné otázce (zahrnutí DPH do základu daně z příjmů) stěžovatel uvádí, že daň z přidané hodnoty vybraná od poplatníka se nestává majetkem plátce této daně, tzn. že nedochází k naplnění základního předpokladu, podle kterého jsou předmětem daně z příjmů pouze příjmy představující zvýšení majetku poplatníka (k tomu stěžovatel odkazuje na konkrétní rozsudky NSS).

[15] Podle stěžovatele odůvodnění napadeného rozsudku postrádá zákonnou oporu, a nelze jej ani opřít o závěry rozsudku NSS ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017 – 31, přestože krajský soud v napadeném rozsudku tvrdí opak. Naopak, v bodě 23 tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[s]tranou tak nyní musí zůstat, že stěžovatel nikdy předmětné plnění nepřiznal jako zdanitelný příjem, že nikdy nedeclaroval, že tento příjem podléhá DPH, kterou musí jako plátce této daně odvést a o dani vybrané od poplatníka nikdy neúčtoval.“

[16] Podle stěžovatele z ničeho nevyplývá, že pro stanovení základu daně z příjmů u plátce daně z přidané hodnoty je rozhodné, zda se státu podařilo vybrat daň z přidané hodnoty, kterou tento plátce vybral od poplatníka této daně. V daném případě se státu vybrat příslušnou daň z přidané hodnoty od stěžovatele nepodařilo, neboť marně uplynula zákonná lhůta pro stanovení této daně. Z této okolnosti ovšem bez dalšího nevyplývá existence oprávnění státu podrobit nevybranou daň z přidané hodnoty zdanění alespoň daní z příjmů, v duchu zásady „účel světí prostředky“.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k první sporné otázce (význam nezákonnosti daňové kontroly) uvádí, že pokud by správce daně vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání, a tento by dodatečné daňové přiznání podal, nebyl by stěžovatel sankcionován uložením zákonné povinnosti uhradit penále dle § 251 daňového řádu. Pro posuzovanou věc je zásadní, že správce daně v dodatečném platebním výměru stěžovateli neuložil povinnost penále hradit. Finanční zátěž stěžovatele tak je ve výsledku stejná, jako by správce daně doměřil daň na základě doměřovacího řízení zahájeného výzvou k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný nespornuje nezákonnost daňové kontroly a je si vědom existence rozsudku KS k daňové kontrole. Ztotožňuje se však se závěrem krajského soudu v napadeném rozsudku, že ne každé procesní pochybení daňového orgánu musí nevyhnutelně vést ke zrušení rozhodnutí.

[18] Podle žalovaného se krajský soud se žalobní argumentací vypořádal dostatečně. Ke stěžovatelem tvrzenému nevypořádání otázky neústavního způsobu ukládání daní žalovaný uvádí, že tato otázka nemá vztah k nyní řešené věci, neboť daň za předmětné zdaňovací období byla stěžovateli doměřena v souladu se zákonem.

[19] Ke druhé sporné otázce (zahrnutí DPH do základu daně z příjmů) žalovaný uvádí, že stěžovatel, jako plátce DPH, nezahrnul DPH z příjmů obdržených na soukromý účet a z některých příjmů v hotovosti do daňového přiznání k DPH za příslušné zdaňovací období. Ponechal si tak DPH, kterou měl odvést do státního rozpočtu, čímž získal příjmy, které prokazatelně souvisely s podnikáním, a podléhají tak zdanění ve smyslu § 3 a § 5 zákona o daních z příjmů. Pokud DPH není přiznána v rámci příslušných daňových tvrzení a v roce uskutečnění zdanitelného plnění se tak nepromítá jako závazek vůči státnímu rozpočtu, je nutno zdanitelný příjem posoudit jako celou obdrženou částku příjmu s tím, že mj. 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.

[20] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s.

pokračování

přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. I když stěžovatel podřadil kasační důvody pouze pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., fakticky též namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů [tedy kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť tvrdí, že se krajský soud „řádně nevypořádal“ s otázkou přípustnosti neústavního způsobu ukládání daní ve státě.

[23] Nejvyšší správní soud z textu žaloby (č. 1. 1 spisu krajského soudu), doplnění žaloby ze dne 28. 9. 2019 (č. 1. 20 až 22 spisu krajského soudu), repliky k vyjádření žalovaného ze dne 15. 11. 2019 (č. 1. 37 spisu krajského soudu), doplnění žaloby ze dne 3. 1. 2021 (č. 1. 46 spisu krajského soudu) a též z rekapitulace argumentace předestřené žalobcem při ústním jednání dne 22. 3. 2022 (č. 1. 70 spisu krajského soudu) ověřil, že těžištěm příslušné žalobní námitky byla tvrzená nezákonnost daňové kontroly, která dle stěžovatele způsobuje i nezákonnost dodatečného platebního výměru a rozhodnutí žalovaného. Dále stěžovatel dovozoval, že došlo k vyměření daně až po uplynutí prekluzivní lhůty. Ústavněprávní argumentaci stěžovatel nepředložil. Doplnění žaloby ze dne 28. 9. 2019 obsahuje pouze stručné, jednověté konstatování, že stěžovatelův názor o tom, že nezákonná daňová kontrola nevyvolává přerušení lhůty pro stanovení daně, je „průmětem“ principu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí dle čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. To stěžovatel opakuje také v replice k vyjádření žalovaného ze dne 15. 11. 2019. V doplnění žaloby ze dne 3. 1. 2021 stěžovatel ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty uvádí, že Nejvyšší správní soud v již výše zmíněném rozsudku č. j. 10 Afs 268/2019 – 53 „*vůbec nepostřehl ústavní rozměr řešené problematiky*“, resp. se nevypořádal s otázkou případného porušení ústavních práv daňového subjektu. Obdobně stěžovatel argumentoval také při ústním jednání.

[24] Co se týče tvrzené protiústavnosti rozsudku NSS č. j. 10 Afs 268/2019 – 53, krajský soud tuto námitku neopomněl, nicméně uvedl, že s ohledem na své závěry vyslovené v odstavcích 30 až 32 napadeného rozsudku, neshledal důvod se touto otázkou dále zabývat (viz odstavec 33 napadeného rozsudku). Krajský soud nepochybil ani tím, pokud v napadeném rozsudku výslovně nereagoval na v předchozím odstavci citovanou větu, která byla obsahem doplnění žaloby ze dne 28. 9. 2019 a repliky ze dne 15. 11. 2019. Nejvyšší správní soud konstatuje, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, v němž uvedl, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě

dostatečná.“ Navíc výše uvedená věta představuje jen osamocené, apodiktické tvrzení, které za námitku či relevantní argument ani považovat nelze.

[25] Krajský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací (viz odstavce 30 až 62 napadeného rozsudku). O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatel s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

[26] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[27] Co se týče vlastního právního posouzení věci [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], stěžovatel předložil dvě námitky. První lze shrnout tak, že podle stěžovatele nezákonná daňová kontrola nutně vždy způsobuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť zasahuje do stěžovatelova ústavního práva podnikat.

[28] Úvodem k této námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že mezi stranami je nesporné, že daňová kontrola byla nezákonná, což též konstatoval rozsudek KS k daňové kontrole. Podle výroku I. posledně zmíněného rozsudku *„zásah žalovaného 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“*. Stěžovatel má za to, že tato nezákonnost musela nutně vést i k nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, resp. dodatečného platebního výměru správce daně, které přezkoumával krajský soud v napadeném (nyní posuzovaném) rozsudku. Stěžovatel tak vychází z premisy, že pokud nezákonná daňová kontrola zasáhla do jeho ústavního práva podnikat (k tomu odkazuje na usnesení RS ve věci *Lesy Výší Brod*), tak již jen tato skutečnost sama o sobě musela nutně vyvolat nezákonnost rozhodnutí daňových orgánů (což krajský soud pominul). Nutno též dodat, že stěžovatel nepředkládá podrobnější ústavněprávní argumentaci, ani netvrdí a nesnaží se prokázat **konkrétní** dotčení svého ústavního práva.

[29] Žalovaný má naopak za to, že nezákonnost daňové kontroly byla vadou řízení, která neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o doměření daně z příjmů, neboť správce daně nevyměřil penále, a stanovená daň tak byla shodná, jako kdyby správce daně doměřil daň na základě doměřovacího řízení zahájeného výzvou k podání dodatečného daňového přiznání.

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje shodně s krajským soudem, že výše uvedená otázka je vyřešena konstantní judikaturou kasačního soudu, na níž ostatně krajský soud správně odkázal v napadeném rozsudku. Například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018 – 30, na nějž přílehavě odkázal i krajský soud, kasační soud posuzoval podobnou situaci, v níž správce daně doměřil daň z příjmů právnických osob a penále v řízení, v němž proběhla nezákonná daňová kontrola.

[31] Nejvyšší správní soud tehdy zdůraznil, že ne každé procesní pochybení odůvodňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu. Dále uvedl: *„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 (...). 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.“* Poté Nejvyšší správní soud

pokračování

odděleně zkoumal vliv vady řízení (nezákonné daňové kontroly) na doměření daně a stanovení penále; dospěl k závěru, že zatímco rozhodnutí o stanovení daně ob stojí bez ohledu na uvedenou vadu řízení, penále bylo vyměřeno nezákonně.

[32] V nyní projednávané věci penále stanoveno nebylo. Ohledně stanovení daně stěžovatel nepředkládá žádné konkrétní tvrzení o tom, že by nezákonná kontrola způsobila nesprávnou výši stanovené daně. Přednáší v zásadě jen dva obecné argumenty: (a) nezákonná daňová kontrola *per se* zasahuje do jeho ústavního práva na podnikání; a (b) pokud nezákonná daňová kontrola automaticky nevede k nezákonnosti doměření daně, zakládá to nerovnost ve vztahu k osobám, které by se domohly neprovádění daňové kontroly v dřívější fázi daňového řízení zápuřčí zásahovou žalobou, neboť v takovém případě by vůbec daň doměřena nebyla.

[33] K prvnímu argumentu Nejvyšší správní soud uvádí, že rozšířený senát tohoto soudu v usnesení RS ve věci *Lesy Vyšší Brod* skutečně poukázal na ústavní rozměr nezákonné daňové kontroly. Uvedl například, že „(...) nezákonnou daňovou kontrolou dochází k zásahu do celé řady základních práv a svobod ať již fyzické či právnické osoby.“ Tento argument ovšem sloužil rozšířenému senátu pouze k podepření závěru, že daňový subjekt musí mít možnost podat proti daňové kontrole žalobu podle § 82 s. ř. s., a nemusí tedy se svými námitkami ohledně daňové kontroly vyčkávat až do vydání konečného rozhodnutí o příslušném dodatečném platebním výměru, resp. o odvolání proti němu. Rozšířený senát uvedl, 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.“

[34] Rozšířený senát naopak nevedl své úvahy tím směrem, který naznačuje stěžovatel, totiž že by nezákonná daňová kontrola bez dalšího způsobila nezákonnost platebního výměru dle doktríny „ovoce z otráveného stromu“. Nejvyšší správní soud tedy k této dílčí otázce uzavírá, že není rozhodné, že prováděním nezákonné kontroly došlo či mohlo dojít ve smyslu usnesení RS ve věci *Lesy Vyšší Brod* k zásahu do veřejných subjektivních práv, ba ústavních práv stěžovatele. Rozhodný je naopak výsledek, tj. zda tato nezákonnost měla vliv na stanovení daně či jejího příslušenství. Ani stěžovatel nespornuje, že v nynějším případě nezákonná daňová kontrola tento vliv neměla.

[35] Nakonec Nejvyšší správní soud též bere v úvahu intenzitu zásahu do práv stěžovatele. Rozšířený senát v citovaném usnesení ve věci *Lesy Vyšší Brod* v souvislosti s úvahami nad zásahem do ústavních práv daňového subjektu uvedl, že „[n]ezákonnou kontrolou je třeba rozumět kupříkladu kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně.“ Jakkoli se jedná pouze o demonstrativní výčet, významné je, že uvedené příklady představují typově intenzivní, ba „invazivní“ zásahy do práv daňového subjektu, které mohou vést až k jeho „šikaně“, a mohou mít vážné nepříznivé dopady na jeho podnikání, neboť ten by musel podstatnou část svého času a prostředků vynakládat na obranu před nezákonnou, „invazivní“, daňovou kontrolou.

[36] V projednávané věci však správce daně „pouze“ opomněl stěžovatele vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, a tím mu *de facto* dát

možnost napravit vlastní pochybení a legálně se vyhnout placení penále. Jiný důsledek toto pochybení nemělo, ostatně stěžovatel nic takového netvrdí. Pokud za těchto okolností stěžovateli nebylo doměřeno penále, jeho ústavní práva konec konců neutrpěla, nemusel nic zvláštního konat, a stejně tak nenesl v důsledku nezákonného postupu ani žádné nepříznivé důsledky ve své majetkové sféře. Reálně dotčeno nebylo ani jeho ústavní právo podnikat dle čl. 26 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel mohl vykonávat podnikání dle své libosti, neboť pouhá absence zákonem požadované výzvy nemohla toto podnikání narušit.

[37] Co se týče druhého dílčího argumentu [viz odstavec [32], písmeno (b) výše], stěžovatel považuje za nepřijatelné, aby míra ochrany jeho ústavních práv ve správním soudnictví závisela pouze na tom, v jakém okamžiku krajský soud o žalobě podle § 82 s. ř. s., směřující proti daňové kontrole, rozhodne. Pokud totiž soud stihne prohlásit daňovou kontrolu za nezákonnou ještě před jejím ukončením, a tedy zakáže v provádění daňové kontroly pokračovat, k vyměření příslušné daně na základě výsledků této daňové kontroly vůbec nedojde.

[38] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že stěžovatel prezentuje otázku zavádějícím způsobem: míra ochrany jeho ústavních práv jistě nezávisí na okamžiku, kdy podal zásahovou žalobu či kdy krajský soud o žalobě rozhodl. Míra ochrany jeho ústavních práv se totiž v nynějším případě odvíjí právě jen od konkrétní újmy, kterou na svých ústavních právech utrpěl, resp. od absence této újmy. Aktivitu daňových orgánů vůči stěžovateli nelze omezit pouze na nezákonnou daňovou kontrolu; věc stěžovatele je naopak třeba hodnotit komplexně a v závislosti na výsledku daňového řízení. Právě při komplexním pohledu je patrné, že aktivita daňových orgánů se odvíjela od skutečnosti, že stěžovatel v rozporu se zákonem nepřiznal ke zdanění svoje určité příjmy, což vyústilo v doměření daně. Stěžovatel tedy pomíjí jak faktický důvod zahájení daňového řízení (jímž bylo právě porušení jeho povinností), tak i jeho výsledek (doměření daně a nikoli penále).

[39] Co se pak týče tvrzené nerovnosti mezi stěžovatelem a jiným daňovým subjektem, jenž by dosáhl příznivého výsledku v řízení o zápůřčí zásahové žalobě, jedná se o ryze hypotetický případ. Jistě si lze představit různou škálu situací ve stylu „*co by bylo, kdyby bylo*“, nicméně případ stěžovatele se odvíjel právě tak, jak uvedeno výše. Stěžovatel ostatně ani netvrdí, a zřejmě si není vědom toho, že by ve skutečnosti docházelo k tomu, že by daňové subjekty ve srovnatelné situaci (nezákonná kontrola kvůli absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu) účinně zabránily doměření daně prostřednictvím zápůřčí zásahové žaloby. Proto jeho hypotetické tvrzení nemůže převážet argumenty žalovaného, proč v nynějším případě k zásahu do ústavních práv stěžovatele, který by měl vliv na zákonnost rozhodnutí o doměření daně z příjmů, nedošlo.

[40] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že kasační námitka „nutné“ nezákonnosti rozhodnutí daňových orgánů v projednávané věci není důvodná, a krajský soud věc posoudil správně, pokud obdobné argumentaci stěžovatele v napadeném rozsudku nepřisvědčil.

[41] Druhá kasační námitka se týká zahrnutí DPH do základu daně z příjmů. Stěžovatel uvádí, že DPH se nestává majetkem plátce této daně, tzn. že nedochází k naplnění základního předpokladu, podle kterého jsou předmětem daně z příjmů pouze příjmy představující zvýšení majetku poplatníka.

pokračování

[42] Stěžovatel ovšem i zde líčí situaci zavádějícím způsobem, neboť DPH z dodatečně zdaněných příjmů nepřiznal a neodvedl. Jinak řečeno, stěžovatel sice byl k zaplacení DPH povinen, avšak tuto povinnost nesplnil, a DPH nebyla ani doměřena správcem daně. Možnost, že by se DPH stala reálným příjmem státního rozpočtu, je tedy v nynějším případě vskutku jen ryze teoretická, protože stěžovatel daň neodvedl, a naopak měl z částek, odpovídajících jinak splatné DPH, vlastní prospěch. Je tedy až absurdní požadovat, aby tyto neodvedené částky DPH nevstupovaly do základu jeho daně z příjmů dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, a aby tedy stěžovatel mohl dosáhnout z vlastního nezákonného jednání dvojího prospěchu: ponechal by si částku DPH a současně by mu tato částka nebyla zdaněna jako příjem.

[43] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné v této souvislosti odkázat na právní zásadu *nemo turpitudinem suam allegare potest* (nikdo nesmí mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti), které se tento soud nezřídka dovolává v podobných situacích – tedy v situacích, kdy účastník řízení usiluje o prospěch ze situace, kterou svým protiprávním jednáním způsobil. Právě o takovou situaci jde i v nyní projednávané věci (srov. například rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2023, č. j. 3 As 253/2021 - 37).

[44] Stěžovatel se dovolává již výše zmíněného rozsudku NSS č. j. 7 Afs 4/2017 – 31, podle něhož nebylo pro zohlednění DPH ve vztahu k základu daně z příjmů rozhodné, že stěžovatel plnění nepřiznal. I zde se jedná o zavádějící argument, a tak jej i správně zhodnotil krajský soud. V judikované věci totiž kasační soud posuzoval situaci, kdy tehdejší stěžovatel (daňový subjekt) sice DPH nepřiznal, ale správce daně mu ji doměřil a byla odvedena (viz odstavce 20 až 22 odkazovaného rozsudku). To judikovanou věc podstatně odlišuje od věci nyní projednávané, neboť zde stěžovatel DPH neodvedl vůbec (ať již na základě daňového přiznání či dodatečného platebního výměru). Potom ovšem celý relevantní příjem podléhá zdanění daní z příjmů ve smyslu § 3 a § 5 zákona o daních z příjmů, na něž správně odkázal žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti.

[45] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ani kasační námitka ohledně významu DPH pro určení daňové povinnosti stěžovatele není důvodná.

[46] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[47] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 9. listopadu 2023

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu