

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobce: **JUDr. Ing. Ivan Rott,** sídlem Musílkova 1311/5e, Praha, insolvenční správce dlužnice H. K., zastoupený JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D., advokátem, sídlem Masarykovo náměstí 110/64, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2018, č. j. 4544/18/5200-10422-705050, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2020, č. j. 62 Af 37/2018 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnost.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Správce daně – Finanční úřad pro Kraj Vysočina – vydal dne 30. 6. 2017 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob, kterým byla daňovému subjektu – H. K. – doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 podle pomůcek ve výši 363 877 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 72 775 Kč.

[2] Žalovaný nevyhověl odvolání daňového subjektu a dodatečný platební výměr rozhodnutím ze dne 19. 8. 2020 potvrdil.

[3] Rozhodnutí o odvolání napadl žalobce žalobou, v níž namítal, že při stanovení daně podle pomůcek nebyla daň stanovena spolehlivě, neboť správce daně ani žalovaný se nezabývali porovnáním ekonomických ukazatelů srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Došlo tak k porušení cíle správy daní. Žalobce dále namítal porušení § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání, a daňová kontrola tak byla zahájena nezákonně. V této souvislosti žalobce namítal rovněž porušení základních zásad správy daní.

[4] Krajský soud se ztotožnil s žalovaným a zdůraznil, že s ohledem na rozsah zpochybněných výdajů (nebyly odstraněny pochybnosti ve vztahu k plněním, která představují přibližně 87 % veškerých uplatněných daňových výdajů) nebylo možno zjistit rozsah a druh skutečně nakupovaných prací daňovým subjektem. Nebylo tak možno zajistit jako relevantní pomůcky údaje od srovnatelných subjektů, a proto správce daně v souladu se zákonem uznal jako výdaje částku odpovídající 80 % zdanitelných příjmů.

[5] Krajský soud dále zdůraznil, že daňový subjekt neprokázal, že mu deklarovaní dodavatelé poskytli tvrzená plnění, ale ani možnost využívat pozemky, kterých se dle tvrzení daňového subjektu měla týkat obchodní činnost v roce 2013, resp. ani nebylo zjištěno, že by uvedené práce vykonával sám. Nelze tedy dovozovat, že by byl správce daně povinen při stanovení daně vycházet z údajů týkajících se výdajů běžných pěstitelů česneku na Vysočině. Ze zprávy o daňové kontrole je zjevné, že nebylo možné postavit najisto, jakým způsobem daňový subjekt získal česnek, který následně prodal; v takovém případě nemohl být srovnatelným subjektem běžný pěstitel na Vysočině.

[6] Ve shodě s žalovaným krajský soud připustil, že v obecné rovině lze sice dovozovat, jaké činnosti obecně jsou nezbytné k pěstování česneku, včetně pořízení sadby česneku, neznamená to však ještě možnost stanovení daně podle ekonomických ukazatelů srovnatelných subjektů provozujících obdobnou činnost jako daňový subjekt. Nebyly odstraněny oprávněné pochybnosti správce daně, jakým způsobem daňový subjekt jím prodávaný česnek nabyl, zda pouze z pěstební činnosti nebo pořízením česneku určeného přímo k dalšímu prodeji.

[7] Dále krajský soud uvedl, že z ničeho neplyne, že by jako pomůcky nebylo možné použít postup dle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle krajského soudu správce daně nepochybil, když využil jako pomůcku pro stanovení daně údaje uvedené daňovým subjektem v jeho daňové evidenci a příjmy daňového subjektu tak stanovil ve výši 10 811 218 Kč s odkazem na § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, a s ohledem na skutečnost, že výdaje nebylo možné spolehlivě stanovit, podle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů uznal jako výdaje částku ve výši 80 % zdanitelných příjmů.

[8] K námitce porušení § 145 odst. 2 daňového řádu krajský soud zdůraznil, že kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 byla zahájena více než rok předtím, než byla ukončena zprávou o kontrole daňová kontrola DPH. S odkazem na výsledky kontroly DPH *za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2013* nemohly být správci daně při zahájení daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob známy takové skutečnosti, jež by vedly k důvodnému předpokladu, že daňovému subjektu bude doměřena daň. Správce daně neměl k dispozici dostatečné podklady pro to, aby mohl

formulovat spolehlivý závěr o nesprávnosti poslední známé daně; zda byla daňovým subjektem daň z příjmů i DPH tvrzena ve správné výši, bylo předmětem rozsáhlého postupu správce daně v rámci daňové kontroly, při níž správce daně teprve ověřoval rozsah a správnost deklarovaných údajů.

[9] Krajský soud proto nepřisvědčil ani námitce porušení základních zásad správy daní. Žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž stejně jako v žalobě namítal, že stanovení daně podle pomůcek bylo provedeno nezákonně, výpočet daňové povinnosti podle pomůcek neodpovídá požadavku spolehlivého stanovení daně. Správce daně a následně žalovaný uznali daňovému subjektu v rámci stanovení daně podle pomůcek s odkazem na § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů jako daňově účinné výdaje částku ve výši 80 % ze zdanitelných příjmů. Takto stanovená daň je však daní stanovenou dokazováním a nikoliv podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. Uplatnění daňového paušálu dle stěžovatele není pomůckou.

[11] Stanovená výše nákladů v částce odpovídající 80 % zdanitelných příjmů je nejnižší možná výše nákladů uplatňovaná subjekty působící na relevantním trhu (a splňující ostatní podmínky pro uplatnění paušálních výdajů). Došlo tedy ke stanovení daně v maximální možné výši.

[12] Účelem stanovení daně podle pomůcek je zohlednění specifik subjektu na trhu. Stěžovatel zdůraznil, že je povinností správce daně ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu vždy identifikovat a posoudit ekonomické ukazatele (zejména daňové povinnosti) srovnatelných daňových subjektů. Následně je podle § 98 odst. 2 daňového řádu povinností správce daně přihlédnout k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Za takovou výhodu lze označit právě uplatnění paušálních výdajů v případě, že by při porovnání srovnatelných daňových subjektů vyšla daň vyšší než v případě uplatnění paušálních výdajů.

[13] Žalovaný neunesl své důkazní břemeno, když v rozporu s § 98 odst. 3 daňového řádu neporovnal srovnatelné daňové subjekty a jejich ekonomické ukazatele a neprovedl správní uvážení, z nějž by bylo patrné, že stanovená daň podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě v souladu s § 98 daňového řádu.

[14] Dále stěžovatel namítal porušení § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně nevyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání před zahájením daňové kontroly, a daňová kontrola tak byla zahájena nezákonně. Daňová kontrola tedy trpí zásadní právní vadou způsobující nezákonnost vydaného platebního výměru a návazně na to i rozhodnutí o odvolání. Již v okamžiku zahájení daňové kontroly daně z příjmů měl správce daně pochybnosti o uplatněných nárocích na odpočet daně, a tedy o uplatněných daňových nákladech daňového subjektu. Ze zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole DPH, kterou prováděla táž úřední osoba správce daně, je nesporné, že měl prvoinstanční správce daně při zahajování daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob pochybnosti o správnosti stanovené daně.

[15] V souvislosti s námitkou porušení § 145 odst. 2 daňového řádu stěžovatel namítal porušení zásady hospodárnosti a zásady spolupráce.

[16] Stěžovatel rovněž namítal, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Krajský soud argumentoval tím, že v soudním řízení pod sp. zn. 62 Af 44/2018 byla přezkoumávána zákonnost doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2013. Ve skutečnosti však šlo o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí 2014. Stěžovatel tedy namítal, že právní závěry krajského soudu neodpovídají projednávané věci a jsou ovlivněny posouzením nesprávných skutečností.

[17] Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu.

[18] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně stanovil daň dostatečně spolehlivě. Správce daně použil jako pomůcky pro určení příjmů daňového subjektu důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny. Tvrzení ohledně výdajů nebyla prokázána, správce daně proto logicky použil výdajový paušál stanovený zákonodárcem pro podnikatele podnikající v obdobném předmětu podnikání jako daňový subjekt. Použití výdajového paušálu bylo řádně odůvodněno.

[19] Dále žalovaný uvedl, že správce daně před zahájením daňové kontroly na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2013 nedisponoval informacemi či důkazními prostředky a nemohl mít takový přehled o aktivitách daňového subjektu, který by odůvodnil vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, a to ani s odkazem na výsledky daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2013.

[20] K porušení základních zásad správy daní dle žalovaného nedošlo.

[21] Rozsudek krajského soudu dle žalovaného není nepřezkoumatelný, krajský soud se pouze dopustil chyby v psaní. V projednávané věci nevzal krajský soud v potaz žádné skutečnosti, které vyšly najevo v řízení pod sp. zn. 62 Af 44/2018.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[23] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť teprve shledá-li Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu přezkoumatelným, lze se jím zabývat i věcně.

[25] Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS). V rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, Nejvyšší správní soud vyslovil, že pokud *„z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není*

zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s." V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že lze „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*"

[26] Z judikatury rovněž vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, jímž je nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, neboť z napadeného rozhodnutí nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost přichází v úvahu zejména tehdy, opomene-li správní soud na námitku účastníka zcela reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012- 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).

[27] Vadou nepřezkoumatelnosti ve výše popsaném smyslu napadený rozsudek krajského soudu netrpí. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že krajský soud v bodu 27 rozsudku nesprávně označil období, jichž se týkala daňová kontrola DPH. Ze spisu správce daně vyplývá, že daňová kontrola se týkala zdaňovacích období 1. až 4. čtvrtletí roku 2013, nikoli 1. až 3. čtvrtletí roku 2014, jak uvedl krajský soud. Tuto nesprávnost v odůvodnění rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako vadu v psaní, která argumentaci krajského soudu nečiní nesrozumitelnou a nic nemění na logice argumentace, že s ohledem na daňovou kontrolu DPH, která byla ukončena výrazně později, než byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob, nebyly známy skutečnosti, jež by vedly k důvodnému předpokladu, že daňovému subjektu bude doměřena daň z příjmů fyzických osob. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s pochybnostmi stěžovatele, zda právní závěry krajského soudu odpovídají projednávané věci.

[28] Dále Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému přezkumu.

[29] Mezi účastníky řízení není sporné, že byly splněny předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel však namítá, že správce daně spolu s žalovaným při stanovení daně prostřednictvím pomůcek postupovali v rozporu se zákonem, neboť použití výdajového paušálu dle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů nemůže být pomůckou.

[30] Podle § 98 odst. 1 věta první a druhá daňového řádu platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.* Podle § 98 odst. 3 daňového řádu *pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných*

daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

[31] Primární iniciativa a břemeno tvrzení a prokazování správnosti stanovení výše daňové povinnosti přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí toto své důkazní břemeno unést, jinak se vystavuje možnému (kontumačnímu) stanovení daně podle pomůcek.

[32] Stanovení daně za použití pomůcek je postupem „náhradním". Jakkoliv má i použití pomůcek vést k tomu, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky jeho pochybení v podobě stanovení daně „pouze" kvalifikovaným odhadem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021 - 21).

[33] Výčet pomůcek v § 98 odst. 3 daňového řádu je demonstrativní. Pomůckou může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti (srov. Baxa, J. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, § 89). Volba, kterou z dostupných a způsobilých pomůcek správce daně pro onen kvalifikovaný odhad použije, je na správci daně. Požadavek stěžovatele, aby správce daně vždy identifikoval a posoudil ekonomické ukazatele srovnatelných daňových subjektů, proto nemá oporu v zákoně.

[34] Jak správně s odkazem na konstantní judikaturu uvedl krajský soud, volba konkrétní pomůcky správcem daně je omezena pouze v tom smyslu, že nesmí dojít k hrubému či jednoznačnému excesu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67). Z § 98 odst. 4 daňového řádu vyplývá požadavek dostatečně spolehlivého stanovení daně pomocí pomůcek, nicméně nelze vyhovět námitkám, jimiž je sice zpochybňováno dostatečně spolehlivé stanovení daně podle pomůcek, ale zároveň není poukazováno na žádné hrubé pochybení správce daně založené na logické neudržitelnosti úvahy správce daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019 - 56). Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost správcem daně použitých pomůcek je třeba vnímat značně restriktivně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40).

[35] Nejvyšší správní soud takové hrubé vybočení či zásadní pochybení založené na logické neudržitelnosti úvahy správce daně v nyní projednávaném případě neshledal. Pro určení příjmů správce daně použil důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Možnost takového postupu při stanovení daně podle pomůcek výslovně předpokládá § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Pro určení výdajů správce daně použil jako pomůcku výdajový paušál dle § 7 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Již v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 4 Afs 108/2018 - 36, Nejvyšší správní soud potvrdil, že použití výdajového paušálu jako pomůcky pro stanovení daně je možné. Samo o sobě tedy není pochybením správce daně (natož zásadním pochybením), které by stanovení daně prostřednictvím pomůcek diskvalifikovalo.

[36] Oporu v zákoně nemá ani požadavek stěžovatele, aby správce daně porovnal výsledky aplikace různých pomůcek a pro vyměření daně použil pomůcku pro daňový subjekt nejvýhodnější. Za výhodu ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu je považována

zákonem nárokovatelná položka typu slevy na dani či odčitatelné položky na daních z příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114), nikoli volba nejvýhodnější pomůcky.

[37] Dále stěžovatel namítal, že správce daně porušil § 145 odst. 2 daňového řádu tím, že před zahájením daňové kontroly na daň z příjmů stěžovatele nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Svou námitku stěžovatel opírá o skutečnost, že před zahájením daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 prováděla u stěžovatele táž úřední osoba správce daně I. stupně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2013.

[38] 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*.

[39] Jak z citovaného ustanovení vyplývá, k podání dodatečného daňového přiznání správce daně může vyzvat daňový subjekt, může-li důvodně předpokládat, že poslední známá daň, daňovým subjektem přiznaná a správcem daně vyměřená, je v nesprávné výši. Povědomí správce daně o tom, že dosud pravomocně stanovená daň není stanovena ve správné výši, tedy musí mít rozsah či intenzitu důvodného předpokladu. Nestačí pouhá pochybnost správce daně, kterou správce daně nemůže opřít o souhrn dostatečně určitých indicií či o konkrétní důvody. To potvrzuje i konstantní judikatura správních soudů (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2014, č. j. 45 Af 25/2012 - 59, rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, č. 3398/2016 Sb. NSS, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016 - 33, ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018 - 76).

[40] V nyní projednávaném případě Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu očekávaná míra konkrétnosti poznatků a důvodů správce daně před zahájením daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 naplněna nebyla. Obsah spisu nenasvědčuje, že by správce daně k tomuto okamžiku disponoval dostatečně určitými informacemi o skutečnostech odůvodňujících předpoklad, že daň měla být daňovým subjektem přiznána a správcem daně vyměřena v jiné výši, a to ani ve spojení s daňovou kontrolou k DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2013. Důvodný předpoklad, který by umožnil výzvu k dodatečnému daňovému přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, v projednávané věci dán nebyl, jak správně shrnul krajský soud.

[41] Citovaná judikatura správních soudů současně vychází z toho, že výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení musí správce daně zásadně upřednostnit před zahájením kontroly. To ovšem nelze po správci daně požadovat, není-li takový postup způsobilý vést k naplnění účelu daňového řízení a jeho základních zásad. Z obdobných důvodů, jako tomu bylo v judikaturou dovozených případech (např. podvodné jednání daňového subjektu či pouze dílčí poznatek nedostatečný pro závěr o potřebě doměření daně – vedle výše citované judikatury (srov. též cit. komentář k daňovému řádu, k § 145), je nutno za takovou situaci považovat i natolik obecné pochybnosti o činnosti daňového subjektu a jeho daňových povinnostech, které nejsou odstranitelné ani dodatečným daňovým přiznáním daňového subjektu a vyžadují další prověřování. I podle krajského soudu

vyvstala taková pochybnost v nyní projednávané věci, neboť nebylo zřejmé zda, případně v jakém rozsahu, daňový subjekt prodává svou vlastní zemědělskou produkci.

[42] Stěžovatel namítal také rozpor se základními zásadami správy daní, jmenovitě se zásadou hospodárnosti dle § 7 odst. 2 daňového řádu a zásadou spolupráce dle § 5 odst. 3 daňového řádu. Tuto námitku stěžovatel vznesl v návaznosti na námitku rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu, nijak podrobněji či samostatně námitku rozporu se základními zásadami správy daní neodůvodnil. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal námitku porušení § 145 odst. 2 daňového řádu důvodnou, stejně jako krajský soud neshledal v této souvislosti ani porušení základních zásad správy daní.

[43] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami, žalobu správně shledal nedůvodnou a odpovědi krajského soudu na žalobní námitky jsou dostatečně a konsekventně odůvodněny. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod pro kasační zásah.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[45] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. května 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu