



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **J. S.**, , zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**, se sídlem Jihlava, Tolstého 2, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2014, č. j. 62 A 55/2014 – 52,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností ze dne 19. 11. 2014, téhož dne doručenou Nejvyššímu správnímu soudu, se žalovaný, jako stěžovatel, domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla konstatována nezákonnost daňové kontroly, zahájené protokolem ze dne 11. 11. 2013, č. j. 1482646/13/2912-05402-703930, a jímž bylo žalovanému zakázáno v daňové kontrole pokračovat.

V řízení před krajským soudem se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu, jenž měl spočívat v zahájení a provádění nezákonné daňové kontroly žalovaným. Nesoulad se zákonem spatřoval žalobce v zahájení daňové kontroly z důvodu, že správce daně měl pochybnosti o nezahrnutí příjmu souvisejícího se smlouvou o směně nemovitostí do daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2010. Žalobce zejména namítal předčasnost využití institutu daňové kontroly, když měl žalovaný namísto toho postupovat dle § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a vyzvat jej k podání dodatečného daňového přiznání. Daňová kontrola

tak dle žalobce neměla být vůbec zahájena.

V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud vyřkl závěr, že v daném případě byly správci daně před zahájením daňové kontroly známy dostatečně konkrétní skutečnosti, pro které měl volit postup proporcionální, tedy vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného tvrzení. S odkazem na rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu pak krajský soud dodal, že omezení osobní sféry jednotlivce, spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu, musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Pokud tedy byly splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, nemohl správce daně přistoupit k postupu nejvíce zatěžujícímu daňový subjekt, a to k daňové kontrole. Soud tak dovedl, že daňová kontrola představovala od počátku nezákonný zásah.

Proti tomuto rozsudku brojí žalovaný kasační stížností, kterou se domáhá jeho zrušení a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud nejdříve zkoumal přípustnost kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou, splňující požadavek § 105 odst.2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), směřuje proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví a opírá se o jeden z důvodů vyjmenovaných v § 103 odst. 1 s. ř. s., a není nepřijatelná dle § 104 s. ř. s. Kasační stížnost je tedy přípustná.

Kasační stížností napadá stěžovatel shora nadepsaný rozsudek krajského soudu v celém jeho rozsahu, z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Tvrdí tak nezákonnost napadeného rozhodnutí, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 143 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel podotýká, že v předmětné situaci nebylo možné potvrdit existenci dostatečně spolehlivého předpokladu důvodného doměření daně ještě před zahájením daňové kontroly. Dodává, že pokud v daňovém řízení nedospěl jako správce daně, na základě svého správního uvážení, k závěru o důvodném předpokladu stran doměření daně, nepostupoval při zahájení daňové kontroly u daňového subjektu v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu.

Svou argumentaci stěžovatel dále rozvádí s poukazem na znění § 145 odst. 2 daňového řádu tak, že na základě konkrétních informací, kterými disponoval jako správce daně před zahájením daňové kontroly, nedošlo k naplnění hypotézy normy zde zakotvené, tedy že nebylo lze dojít k závěru o důvodném předpokladu doměření daně tak, aby bylo na místě uvažovat o výzvě k podání dodatečného daňového přiznání. Teprve výsledky daňové kontroly mohly najisto postavit, zda bude žalobci daň doměřena.

S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147, stěžovatel rovněž uvádí, že v daňovém řízení, zejména pak při volbě dalšího postupu správce daně, je sice nutno zvolit takový postup, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti, na druhou stranu však smí správce daně rovnou přistoupit k daňové kontrole tehdy, když bude mít dobré důvody k domněnce, že jiný postup by k dosažení účelu daňového řízení nepostačoval. Stěžovatel dodává, že jako správce daně nevyhodnotil výzvu k podání dodatečného daňového přiznání jako dostatečně využitelný institut k dosažení základního cíle správy daní. Za jediný limit pro volbu

mezi daňovou kontrolou a výzvou k podání dodatečného daňového přiznání pak považuje správní úvahu správce daně zohledňující efektivní zabezpečení základního cíle správy daní - stanovení a vybrání daně ve správné výši.

V neposlední řadě je stěžovatelem namítána skutečnost provádění daňové kontroly v plném rozsahu, tedy nejenom pro získání dalších daňově relevantních informací ve spojitosti se směnnou smlouvou. Nemělo by pak smyslu vyzývat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, bylo-li třeba i přesto provést daňovou kontrolu z jiných důvodů.

Svou argumentaci stěžovatel shrnuje v konstataci, dle které v situaci, kdy správce daně po provedené vyhledávací činnosti dospěje k závěru, že je třeba komplexně prověřit správnost daňového základu a daně, přičemž nemá k dispozici jednoznačně důvodný předpoklad doměření daně, nemůže využít postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu, a zahájí daňovou kontrolu.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných kasačních důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Podstatou stěžovatelovy kasační stížnosti je nesouhlas s posouzením právní otázky nezákonnosti postupu spočívajícího v zahájení daňové kontroly tak, jak jej provedl krajský soud v napadeném rozsudku.

Krajský soud vycházel z vědomosti žalovaného o tom, že hodnota pozemku získaná žalobcem na základě směny, pravděpodobně nebyla zdaněna daní z příjmů fyzických osob. Na základě této skutečnosti dospěl k závěru, že stěžovatel měl aplikovat ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 143 odst. 3 téhož zákona, tedy vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání (tvrzení) k dani z příjmů fyzických osob, poněvadž bylo lze důvodně předpokládat, že předmětná daň bude doměřena. Pokud namísto toho zahájil daňovou kontrolu, jednalo se o nezákonný zásah.

Nejvyšší správní soud nejprve považoval za nutné zabývat se výkladem ustanovení § 145 odst. 2 a souvisejícího ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu.

Dle § 143 odst. 3 daňového řádu platí, že „[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.“ V souvislosti s tímto ustanovením je třeba vyložit význam spojení „lze důvodně předpokládat“.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné přihlédnout též k důvodové zprávě k daňovému řádu, kde je ve vztahu k § 145 odst. 2 uvedeno, že „[s]právce daně je povinen postupovat při zjištění důvodů k podání takových tvrzení (dodatečného daňového tvrzení – doplněno NSS) v souladu se zásadou rychlosti. Tento způsob opět respektuje primární povinnost tvrzení daňového subjektu a vytváří analogické podmínky v doměřovacím řízení k podmínkám původního (řádného) vyměření. Je tedy na vůli daňového subjektu, zda učiní i v tomto stádiu nalézacího řízení o své daňové povinnosti tvrzení, čímž otevře možnost postupu k odstranění pochybností a tedy k zahájení dokazovacího postupu, nebo zda umožní správci daně doměřit daň z moci úřední buď na základě jím získaných důkazů nebo podle pomůcek.“

K ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu pak důvodová zpráva uvádí, že „*správce daně buď důvody zjistí v rámci daňové kontroly a doměří daň podle jejího výsledku, nebo pokud tomu tak není a správce daně získá důkazy či jiné indicie, že je nutná změna poslední zjištěné výše daně jiným způsobem, vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování.* Na odlišnost termínů užívaných citovanými ustanoveními daňového řádu je třeba nahlížet pohledem na § 1 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je daňové přiznání (dodatečné daňové přiznání) jednou z forem daňového tvrzení (dodatečného daňového tvrzení).

Zdejší soud zastává názor, že ustanovení § 145 odst. 2 a § 143 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat nikoli za výlučného užití metody jazykového výkladu, nýbrž za současného užití vícera metod právní interpretace. Tento postup je obecně aplikovatelný při výkladu právních předpisů (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 2920/09, dostupný z <http://nalus.usoud.cz>). Proto nelze souhlasit se stěžovatelem, rozumí-li slovu „*důvodný*“ ve smyslu „*najisto postavený*“, aniž se zabýval jeho výkladem hlouběji, zejména s přihlédnutím k souladnosti takového výkladu se základními zásadami správy daní. Nejvyšší správní soud zastává názor, že podmínku důvodného předpokladu doměření daně tak nelze považovat za splněnou pouze tehdy, kdy je správce daně schopen již na základě skutečností zjištěných mimo daňovou kontrolu spolehlivě určit výši, v jaké bude daň doměřena. Je jen stěží představitelná situace, kdy by správce daně mimo daňovou kontrolu, zejména tedy v rámci vyhledávací činnosti, získal natolik konkrétní, úplné a důkazně podložené informace, aby na jejich základě mohl bez dalšího usuzovat na výši doměření daně. Naopak, typicky v případě, kdy správce daně zjistí, že podané řádné daňové tvrzení neobsahuje přiznání konkrétní daňově relevantní skutečnosti, lze již na základě běžné úvahy předpokládat, že daň bude doměřena, neboť řádné daňové tvrzení nebylo vyplněno správně. Zdejší soud proto uzavírá, že v případě zjištěné neúplnosti podaného daňového tvrzení lze obecně předpokládat, že daň bude doměřena; lhostejno přitom v jaké výši.

Za smysl ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu je třeba považovat především regulaci postupu správce daně v případě naplnění hypotézy důvodného předpokladu doměření daně. Zákonodárce tím dává najevo, že v takovém případě není určení dalšího postupu zcela na volné úvaze správce daně. Jedná se v podstatě o pokyn k umožnění realizace povinnosti tvrzení daňového subjektu, a v důsledku vlastně o průmět základních zásad správy daní, konkrétně zásad přiměřenosti a zdrženlivosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

Nelze však odhlédnout od skutečnosti, že dle § 145 odst. 2 daňového řádu správce daně „*může*“ vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, na rozdíl od čehož v předcházejícím odstavci (§ 145 odst. 1 daňového řádu) není dán prostor k úvaze o učinění výzvy k podání řádného daňového tvrzení. Z toho je patrné, že zákonodárce tyto situace odlišuje.

Zákonné zakotvení povinnosti správce daně vyzvat daňový subjekt k podání řádného daňového tvrzení dle § 145 odst. 1 daňového řádu je nezbytným předpokladem efektivní správy daní, a to zejména kvůli počtu daňových subjektů a jejich daňových povinností. Je nepochybné, že určitá pravděpodobnost nesprávnosti údajů v podaných řádných daňových tvrzeních pramení z kompromisu mezi požadavkem na správnost zjištění a stanovení daně na straně jedné a realizovatelností daňového řízení v potřebném měřítku na straně druhé. Naproti tomu četnost situací, kdy lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, zákonodárce logicky nepředpokládal na úrovni srovnatelné s četností řádných daňových tvrzení, protože nutně došlo i ke změně výsledku výše popsaného kompromisu tak, že správci daně bylo na základě ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu umožněno v určitých situacích nevyzvat příslušný daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Do popředí se totiž za takové situace dostává zájem na správném stanovení daně, a to i za cenu zákonného zásahu do práv daňového subjektu, jež představuje např. postup správce daně spočívající v provádění daňové kontroly.

Na základě ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu je správce daně oprávněn zvolit i jiný postup, než je vyzvání k podání dodatečného daňového tvrzení, jímž lze dospět k doměření daně. Nelze přitom opomenout, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se v minulosti (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2012, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, dostupné z www.nssoud.cz) vyjádřil k otázce mezi volby správce daně mezi využitím kontrolního postupu daňové kontroly a vytýkacího řízení dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (v níže citovaném usnesení jen „d. ř.“), přičemž v nyní posuzované právní otázce je níže uvedený právní názor rovněž použitelný. Rozšířený senát zaujal právní názor, že správce daně je povinen zvolit takový postup, „*kteřý vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 d. ř., podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.*” Tento závěr rozšířeného senátu je stěžejní pro určení mezi uvážení správce daně při volbě dalšího postupu směřujícího k doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Je nepochybné, že i zde je správce daně povinen volit jen takové prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení. Přednostně přichází v úvahu právě výzva daňovému subjektu k podání dodatečného daňového přiznání, k níž je třeba přistoupit vždy, kdy není *prima facie* zjevné, že na základě dodatečného daňového přiznání nebude možné dosáhnout cíle řízení, protože by využití výzvy nebylo v souladu s požadavkem rychlosti a hospodárnosti daňového řízení. Podstatné je v takovém případě vyhodnocení všech známých skutkových okolností vztahujících se k důvodu pochybností, k daňovému subjektu a jeho postoji k plnění daňových povinností, nevyjímaje z toho ani časový faktor, vyžadující volbu postupu ovlivňujícího běh lhůty, pokud je toho třeba.

Pakliže správce daně nevyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájí daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, dojde tím k nerespektování zásady přiměřenosti a zásady zdrženlivosti při správě daní. Takto zahájenou daňovou kontrolu je pak nutno považovat za nezákonně zahájenou, přičemž jednotlivé úkony prováděné daňové kontroly i její celek nutně představují nezákonný zásah do práv daňového subjektu.

Aplikace výše podaného výkladu ustanovení § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu na nyní posuzovanou věc vede k závěru, že krajský soud posoudil otázku povinnosti stěžovatele vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, a s tím související otázku zákonnosti zahájení daňové kontroly správně, protože jeho rozhodnutí není nezákonné. Stěžovatelova námitka je proto nedůvodná.

Krajský soud totiž prokazatelně zjistil, že stěžovatel v rámci vyhledávací činnosti (konkrétně ze zdanění převodu předmětných nemovitostí) nabyt přesvědčení, že hodnota pozemku získaná žalobcem na základě směnné smlouvy nebyla pravděpodobně zdaněna daní z příjmu fyzických osob. Dále zjistil, že správce daně měl k dispozici tuto směnnou smlouvu a disponoval též znaleckým oceněním směňovaných pozemků ještě před zahájením sporné daňové kontroly. V žalobní replice žalovaný uvedl, že „*na základě vyhledávací činnosti zjistil, že žalobce nezabrnul do příjmů příjmy na základě směnné smlouvy. Správci daně tak vznikly pochybnosti o správnosti tohoto postupu žalobce v daňovém řízení. Za účelem jejich rozptýlení pak zahájil daňovou kontrolu, aby zjistil všechny okolnosti týkající se uvedeného směnného vztahu... Teprve výsledky daňové kontroly najisto postaví, zda žalobci musí být daň doměřena.*”

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se zjištěním krajského soudu, dle něž byly stěžovateli

známy natolik konkrétní skutečnosti, že bylo namístě vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání.

Z obsahu žalobní repliky stěžovatele stejně jako z obsahu interní komunikace jeho pracovníků je zřejmé, že daňová kontrola, proti níž žalobce u krajského soudu brojil, byla zahájena sice v rozsahu prověření všech stěžovatelem tvrzených skutečností, nicméně jejím účelem bylo toliko zjištění, proč žalobce nepřiznal příjem plynoucí ze směny nemovitostí v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010. To je zřejmé i ze zprávy o výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 5. 2014. Stěžovatel přitom disponoval dostatečně podloženými informacemi stran této směny, aby důvodně předpokládal, že daň bude žalobci doměřena.

Dle Nejvyššího správního soudu nic nenasvědčovalo tomu, že by žalobce na případnou výzvu k podání dodatečného daňového přiznání neměl reagovat nebo že by ani na základě dodatečného daňového přiznání nebylo možné daň doměřit. Naopak, stěžovateli bylo známo, že žalobce ve svém daňovém přiznání neuvedl příjem toliko z jedné transakce, což nemůže indikovat takovou nesprávnost daňového přiznání a potřebu dokazování, pro niž bylo nutné zahájit daňovou kontrolu. Za daných okolností došlo zahájením daňové kontroly k nerespektování zásady přiměřenosti a zdrženlivosti při správě daní, pročež zahájení a provádění této daňové kontroly představovalo nezákonný zásah do práv žalobce.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že nemohl důvodně předpokládat doměření daně na základě zjištění, že daňové přiznání žalobce nezahrnuje příjem ze směny nemovitostí, nelze mu v tomto přisvědčit. Nejvyšší správní soud již výše osvětlil způsob, jakým je třeba posuzovat splnění důvodného předpokladu doměření daně, tudíž na tomto místě toliko opakuje, že důvodnost předpokladu zde nelze zaměňovat s objektivní jistotou či exaktní výší doměření daně. Ostatně pokud by se nenaplnil předpoklad doměření daně na základě dodatečného daňového přiznání, měl by správce daně dostatek času k případnému následnému zahájení daňové kontroly.

Stěžovatel v kasační stížnosti též podotkl: „*[N]elze očekávat, že vyhledávací činnost správce daně bude prioritně zaměřena na auditní prověrku a na upozorňování daňových subjektů na nedostatky při tvrzení daně. To by mohlo vést i k situaci, kdy daňové subjekty budou záměrně svou daň tvrdit nesprávně a následně budou vyčkávat případného upozornění ze strany správce daně, kdy pak (s minimálním postihem ve formě úročení, ale bez související penalizace) případně dotvrdí svoji daňovou povinnost.*” Nejvyšší správní soud připomíná, že úkolem správce daně v daňovém řízení je správné zjištění, stanovení a vybrání daně, nikoli dbání na uplatnění postupu znemožňujícího daňovému subjektu dotvrdit svou daňovou povinnost. Správce daně nemá svým postupem vyvolávat vznik povinnosti zaplatit penále z částky doměřené daně z toho důvodu, že jinak by subjektu nehrozila žádná sankce za nesprávné tvrzení daně. S ohledem na princip dělby moci je úkolem právě moci zákonodárné, aby daňové subjekty motivovala ke správnému a úplnému uvádění relevantních údajů do řádných daňových přiznání, nestačí-li k tomu prostředky daňového práva či případně práva trestního *de lege lata*. V případě shora popsaného nežádoucího postupu správce daně však dochází k potlačení již zmíněného cíle daňového řízení a uplatnění sankce na úkor zákonnosti postupu při správě daní. Takovýto tendenční výklad právních předpisů je v podmínkách právního státu nepřipustný. Tím spíše není namístě volit postup zakládající povinnost zaplatit penále z doměřené daně v případě, kdy daňový subjekt doposud plnil své povinnosti plynoucí z daňových předpisů svědomitě (jak vyplývá z vyjádření žalobce při ústním jednání před krajským soudem, jež zástupkyně žalovaného ostatně nikterak nerozporovala).

Nejvyšší správní soud nemůže stěžovateli přisvědčit ani tehdy, hodnotí-li zahájení daňové

kontroly jako postup respektující princip proporcionality. Stěžovatel toliko konstatuje, že ve vztahu ke sledovanému cíli bylo zahájení daňové kontroly vhodné, potřebné a přiměřené, nicméně svou argumentaci již blíže nerozvádí. Nejvyšší správní soud tak souhlasí, že daňová kontrola je postupem jistě vhodným k zajištění správného zjištění daně, nicméně není v tomto případě prostředkem potřebným, a již vůbec ne proporcionálním (přiměřeným), jak vyplývá z výše podaných skutkových okolností věci.

Stěžovatel je přesvědčen, že je právem finančního orgánu zvolit další procesní postup i v případě, kdy je naplněna podmínka důvodného předpokladu doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud s tímto názorem souhlasí, avšak v kontextu výše podaného výkladu opakuje, že tato volba není prostá mezí, jež jsou vytyčeny zejm. základními zásadami správy daní. Pakliže správní orgán nepřiměřeným způsobem upřednostňuje procesní postup při správě daní vedoucí k uplatnění sankce za porušení povinnosti správného vyplnění řádného daňového tvrzení, a to na úkor zásady přiměřenosti a zdrženlivosti, překračuje tyto meze, a takový jeho postup je nezákonný.

Skutečnost, že stěžovatel v rámci daňové kontroly nejen zjišťoval skutečnosti související s předmětnou směnou nemovitostí, ale též prověřoval správnost údajů o ostatních přiznaných příjmech žalobce, nelze brát pro posouzení její zákonnosti v potaz, neboť by to v konečném důsledku znamenalo odstranění již zmíněných mantinelů volby procesního postupu správce daně v rámci uvážení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Docházelo by pak k popření smyslu předmětného zákonného ustanovení, neboť správce daně by je mohl pominout již tím, že zahájí daňovou kontrolu v širším rozsahu, než v jakém je dán důvodný předpoklad doměření daně. Nelze rovněž přehlédnout skutečnost, že stěžovatel nebyl schopen specifikovat, co je u žalobce nadále předmětem kontroly, nehledě na již výše zmíněnou zprávu o výsledku kontrolního zjištění.

Nejvyšší správní soud posoudil stěžovatelem uplatněné námitky jako nedůvodné, přičemž zároveň neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným či řízení předcházející jeho vydání zmatečným nebo jinak vadným, pročez nezbylo, než kasační stížnost zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobci v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 6. května 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu