



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové, soudce zpravodaje Tomáše Blažka a soudce Tomáše Langáška v právní věci žalobkyně: **European Data Project s.r.o.**, sídlem Komořany 146, zastoupená JUDr. Marií Martinovou, advokátkou, sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2019, č. j. 36218/19/5200-11431-706012, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 12. 2020, č. j. 30 Af 30/2019-112,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) celkem pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 6. 2014 a ze dne 8. 7. 2014 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2008 až 2012, zrušil daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2008, 2009 a 2011 a vyčíslil penále z částky doměřené daně a z částky dodatečně snížené daňové ztráty. Důvodem doměření daně (a případně také zrušení daňové ztráty) byl ve všech zdaňovacích obdobích závěr správce daně, že výše příjmů

z nájemného sjednaného mezi spojenými osobami neodpovídala principu tržního odstupu zakotvenému v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Žalovaný rozhodnutími ze dne 25. 6. 2015 změnil jednotlivé dodatečné platební výměry tak, že snížil doměřenou daň a penále, a v těch zdaňovacích obdobích, v nichž byla zrušena daňová ztráta, ponechal částku dodatečně zrušené daňové ztráty nezměněnou. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který nejprve rozsudkem ze dne 15. 12. 2016, č. j. 30 Af 23/2015-76, zrušil uvedená rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud s odkazem na závěry přijaté rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (č. 3566/2017 Sb. NSS), přisvědčil žalobním námitkám, že před zahájením daňové kontroly měl správce daně vydat výzvu podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Kasační stížnost podanou žalovaným proti tomuto rozsudku krajského soudu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 1. 2019, č. j. 8 Afs 22/2017-46.

[3] Žalovaný poté v záhlaví označeným rozhodnutím změnil jednotlivé dodatečné platební výměry vydané správcem daně tak, že:

- ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008 se částka doměřené daně mění na 106 680 Kč, částka dodatečně zrušené daňové ztráty (tj. 164 714 Kč) se nemění a výše penále se mění na částku 0 Kč;
- ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 se částka doměřené daně mění na 121 800 Kč, částka dodatečně zrušené daňové ztráty (tj. 64 204 Kč) se nemění a výše penále se mění na částku 0 Kč;
- ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010 se částka doměřené daně mění na 127 870 Kč a výše penále se mění na částku 0 Kč;
- ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 se částka doměřené daně mění na 34 770 Kč, částka dodatečně zrušené daňové ztráty (tj. 489 284 Kč) se nemění a výše penále se mění na částku 0 Kč;
- ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2012 se částka doměřené daně mění na 239 400 Kč, a výše penále se mění na částku 0 Kč.

[4] Žalobkyně napadla také toto rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, který v záhlaví označeným rozsudkem částečně napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení; částečně žalobu zamítl. Krajský soud konkrétně výrokem I rozsudku zrušil výrok I rozhodnutí žalovaného (týkající se zdaňovacího období roku 2008), výrokem II zamítl žalobu v rozsahu výroků II až V rozhodnutí žalovaného (týkajících se zdaňovacích období let 2009 až 2012) a výrokem III rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud shledal, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 uplynula dne 31. 12. 2018, daň tak byla žalobkyni pravomocně doměřena až po uplynutí této lhůty. Ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím již došlo k doměření daně před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Zároveň krajský soud nevyhověl námitce, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť se opírá o výsledek nezákonné daňové kontroly. Podle mínění soudu pochybení ve volbě procesního nástroje (tj. provedení daňové kontroly namísto učinění výzvy k podání dodatečného daňového přiznání) nemůže samo o sobě zpochybnit skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobkyně.

pokračování

Podstatné je, že žalovaný již po korekci provedené napadeným rozhodnutím nepožaduje po žalobkyni penále. Dále krajský soud nepřisvědčil námitce o nezákonnosti místního šetření ze dne 5. 5. 2014, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že nemohla klást otázky přítomným osobám. Obsahem místního šetření totiž nebyl výslech svědků ani jiných osob, ale pouze obstarání listinných důkazů, k nimž se žalobkyně mohla vyjádřit kdykoliv v průběhu řízení.

II. Kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[5] Podanými kasačními stížnostmi se žalobkyně domáhala zrušení výroků II a III a žalovaný zrušení výroku I rozsudku krajského soudu. Žalovaný však dne 10. 11. 2023 vzal kasační stížnost zpět s odkazem na právní názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64. Nejvyšší správní soud proto usnesením ze dne 15. 11. 2023, č. j. 6 Afs 46/2021-88, zastavil řízení o kasační stížnosti žalovaného a nadále vedl pouze řízení o kasační stížnosti žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“).

[6] Stěžovatelka předně namítla, že zrušením výroku I napadeného rozhodnutí žalovaného jí vznikla daňová ztráta za rok 2008 ve výši 164 714 Kč, kterou si může odečíst od základu DPPO za roky 2009 až 2012. Uplatnění této daňové ztráty však již nyní nelze provést jiným způsobem, než v odvolacím řízení týkajícím se DPPO za roky 2009 až 2012. Krajský soud proto měl zrušit také výroky II až V napadeného rozhodnutí žalovaného, aby umožnil stěžovatelce odečíst uvedenou daňovou ztrátu od základu daně.

[7] K závěrům krajského soudu ohledně (ne)zákonnosti místního šetření ze dne 5. 5. 2014 stěžovatelka namítla, že obstarání listinných důkazů při tomto místním šetření nebylo možné bez toho, že by správce daně s někým jednal. Stěžovatelka argumentovala, že byla zkrácena na svém právu být přítomna při místním šetření a na právu klást otázky osobám, s nimiž správce daně jednal. Uvedená práva přitom nelze zúžit pouze na provedení výslechu, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2011, č. j. 2 Afs 62/2010-184. Neobstojí proto tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka se mohla vyjádřit k obstaraným nájemním smlouvám založeným ve spise. Podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) má stěžovatelka právo vyjádřit se ke všem *prováděným* důkazům. K *provedeným* důkazům se stěžovatelka mohla vyjádřit kdykoliv po jejich založení do spisu, kdežto k *prováděným* důkazům pouze dne 5. 5. 2014. Nájemní smlouvy získané při místním šetření se liší od nájemních smluv uzavřených stěžovatelkou, svými otázkami tak stěžovatelka mohla zjistit důvody rozdílu nájemného v sazbě 23,55 Kč/m² – 23,64 Kč/m² a nájemného v sazbě 1,04 Kč/m².

[8] Stěžovatelka dále nesouhlasila s tím, že jí krajský soud nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Při zrušení jednoho výroku z pěti měl krajský soud přiznat stěžovatelce náklady v poměrné výši.

[9] Podáním ze dne 2. 1. 2023 stěžovatelka doplnila odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 4 Afs 356/2020-60. Namítla, že podle tohoto

rozsudku zahájení daňové kontroly bez výzvy k podání dodatečného přiznání nepřerušuje lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, ale má účinky předvídané v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. V posuzované věci proto došlo ke stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu ve vztahu ke všem kontrolovaným zdaňovacím obdobím.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že stěžovatelka vznesla námitky, podle nichž může uplatnit daňovou ztrátu na DPPO za rok 2008 pouze v odvolacím řízení týkajícím se DPPO za roky 2009 až 2012, teprve v kasační stížnosti. Navrhl proto, aby je Nejvyšší správní soudu odmítl pro nepřípustnost podle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). K námitkám týkajícím se místního šetření ze dne 5. 5. 2014 žalovaný uvedl, že místní šetření je úkonem správce daně v rámci vyhledávací činnosti, kterou správce daně může provádět i bez součinnosti daňového subjektu, jak vyplývá např. také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2019, č. j. 7 Afs 368/2018-36. Postup správce daně, který provedl místní šetření u obce Česká Kubice za účelem ověření cen nájemného v uvedené lokalitě, je oprávněný a souladný s judikaturou k postupu při stanovení referenční ceny. Obsahem místního šetření nebyl výslech svědků ani jiných osob, ale pouze obstarání listinných důkazů. Žalovaný souhlasil také s rozhodnutím krajského soudu o nákladech řízení, neboť na straně stěžovatelky jednoznačně převážil neúspěch ve věci nad úspěchem.

[11] Stěžovatelka v reakci na vyjádření žalovaného uvedla, že při rozkolísanosti judikatury neuměla odhadnout pohled krajského soudu na běh desetileté objektivní prekluzivní lhůty u DPPO za rok 2008. Proto v žalobě namítala jen nezákonnost místního šetření ze dne 5. 5. 2014. Podle stěžovatelky je tedy námitka možného uplatnění daňové ztráty za rok 2008 na snížení základu DPPO za roky 2009 a 2012 přípustná. K další argumentaci žalovaného stěžovatelka zdůraznila, že místní šetření ze dne 5. 5. 2014 se uskutečnilo uvnitř daňové kontroly zahájené dne 24. 4. 2014, nikoliv v rámci vyhledávací činnosti. Na posuzovanou věc tak nedopadá žalovaným odkazovaný rozsudek č. j. 7 Afs 368/2018-36, neboť ten se týká místního šetření provedeného vně daňové kontroly, navíc za účasti zaměstnance daňového subjektu. Z rozsudku nadto vyplývá závěr svědčící ve prospěch stěžovatelky, a to že místní šetření uskutečněné uvnitř daňového řízení bez přítomnosti daňového subjektu představuje excesivní výjimku. Stěžovatelka odkázala také na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2021, č. j. 30 Af 58/2019-51.

[12] Žalovaný reagoval podáním, v němž uvedl, že stěžovatelka v doplnění žaloby ze dne 23. 11. 2020 vznesla námitku uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení DPPO za zdaňovací období roku 2008. Současně tedy mohla uplatnit i argumentaci, aby v případě, že soud shledá tuto námitku důvodnou, byl zohledněn i odečet daňové ztráty vyměřené správcem daně na DPPO ze zdaňovací období roku 2008 před zahájením daňové kontroly, a to v některém ze zdaňovacích období roku 2009 až 2012. Tuto argumentaci však stěžovatelka neuplatnila. Nejedná se přitom o skutečnost, kterou soud přezkoumává z úřední povinnosti. K námitkám ohledně místního šetření žalovaný uvedl, že stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti nenapadla samotný výsledek kontrolního zjištění, tj. nenapadla skutkové a právní závěry daňových orgánů stran daňové povinnosti. Nynější

pokračování

argumentace stěžovatelky, že místním šetřením byly získány důkazy v rozporu s právním předpisem, je tak rovněž nepřijatelná.

[13] Stěžovatelka v dalším podání odmítla tvrzení žalovaného, že námitky o nezákonném obstarání důkazních prostředků při místním šetření neuplatnila v řízení před krajským soudem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti námitek uplatněných v kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o *důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[15] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že zrušením výroku I napadeného rozhodnutí žalovaného jí vznikla daňová ztráta za rok 2008 ve výši 164 714 Kč, kterou může odečíst od základu DPPO za roky 2009 až 2012. Krajský soud proto měl zrušit také výroky II až V napadeného rozhodnutí žalovaného, aby umožnil stěžovateli odečíst uvedenou daňovou ztrátu od základu daně. Nejvyšší správní soud ale konstatuje, že stěžovatelka uvedenou argumentaci neuplatnila v řízení před krajským soudem. V daném řízení vznesla pouze námitku uplynutí desetileté prekluzivní lhůty pro stanovení DPPO za zdaňovací období roku 2008. Nejvyšší správní soud zároveň souhlasí s žalovaným, že stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby spolu s touto námitkou uvedla již v řízení před krajským soudem navazující argumentaci týkající se možnosti uplatnit daňovou ztrátu za rok 2008. Nelze proto nyní vytýkat krajskému soudu, že se danou otázkou nezabýval. Soud se z úřední povinnosti musí zabývat (kromě jiného) tím, zda nedošlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, možné uplatnění daňové ztráty posuzuje pouze k námitce žalobce. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit skutečnost, že v době, kdy probíhalo řízení před krajským soudem, byla judikatura Nejvyššího správního soudu relevantní pro posouzení otázky běhu desetileté objektivní prekluzivní lhůty u DPPO za rok 2008 nejednotná (k jejímu sjednocení viz výše zmiňovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 95/2021-64). Uvedenou kasační námitkou se tedy Nejvyšší správní soud pro její nepřijatelnost blíže nezabýval.

[16] Ostatní kasační námitky Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako přípustné, a to včetně námitek, kterými stěžovatelka dovozuje, že správce daně nezákonným způsobem obstaral důkazní prostředky při místním šetření konaném dne 5. 5. 2014. Obdobnou argumentaci stěžovatelka uplatnila již v žalobě.

[17] Nejvyšší správní soud tak přezkoumal kasační stížnost v rozsahu těchto řádně uplatněných důvodů. Zároveň dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud předně posoudil kasační námitku, že byla stěžovatelce pravomocně doměřena daň po uplynutí lhůty pro její stanovení. Nejvyšší správní soud připomíná, že závěr, podle kterého došlo k pravomocnému doměření daně za zdaňovacího období roku 2008 po uplynutí desetileté objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně, učinil již krajský soud v napadeném rozsudku. Žalovaný tento závěr původně rozporoval, svou kasační stížnost však vzal zpět, proto není třeba se otázkou zániku práva pro stanovení daně za zdaňovacího období roku 2008 nyní dále zabývat.

[20] Krajský soud se zároveň v bodech 14-22 napadeného rozsudku zabýval otázkou, zda nedošlo k zániku práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2009 až 2012. Shledal přitom, že stěžovatelce byla za uvedená zdaňovací období pravomocně doměřena daň před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud se s těmito jeho závěry ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.

[21] Stěžovatelka rozporuje dané závěry pouze v jednom bodě – podle krajského soudu dnem zahájení daňové kontroly (tj. 24. 4. 2014) počala lhůta pro stanovení daně běžet znovu (v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu). Stěžovatelka k tomu namítla, že zahájení daňové kontroly bez výzvy k podání dodatečného přiznání nepřerušuje lhůtu pro stanovení daně. Domnívá se, že v takovém případě má zahájení daňové kontroly pouze účinky předvídané v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu a nelze aplikovat § 148 odst. 3 daňového řádu.

[22] Nejvyšší správní soud však uvedené argumentaci stěžovatelky nepřisvědčil. Jak totiž plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53 (č. 4005/2020 Sb. NSS), zahájení daňové kontroly přerušuje prekluzivní lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu i v případě, kdy správce daně před zahájením této kontroly nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ač pro to podle zákona byly podmínky. Takovéto opomenutí správce daně sice je nezákonné, avšak nejde o vadu, která by měla vztah k výši následně doměřené daně. K obdobnému závěru viz např. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2021, č. j. 4 Afs 192/2020-69, ze dne 15. 7. 2021, č. j. 2 Afs 76/2019-39, ze dne 21. 1. 2022, č. j. 6 Afs 100/2020-47, či ze dne 12. 1. 2023, č. j. 9 Afs 301/2020-85. Opačný závěr nelze dovozovat ani z rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60, kterého se v této souvislosti dovolává stěžovatelka. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku vytkl Krajskému soudu v Praze, že v dané věci neučinil úvahy o vlivu chybějící výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu na zahájení daňové kontroly, a uložil mu, aby se touto otázkou blíže zabýval. Nejvyšší správní soud tak v rozsudku č. j. 4 Afs 356/2020-60 nečinil žádné definitivní závěry o tom, jaký by tato vada případně mohla mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Námitka pravomocného doměření daně po uplynutí lhůty pro její stanovení je tedy nedůvodná.

[23] Stěžovatelka dále namítla, že správce daně nezákonným způsobem obstaral důkazní prostředky při místním šetření konaném dne 5. 5. 2014.

[24] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně oprávněn sám aktivně vyhledávat důkazní prostředky (provádět vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu). V rámci toho pak správce daně provádí místní šetření (§ 78 odst. 3 daňového řádu). Na rozdíl od výsledku svědka zákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) nestanoví výslovně právo daňového subjektu účastnit se tohoto postupu. To odpovídá především účelu

pokračování

místního šetření, kterým je v obecné rovině získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno následně využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši.

[25] Judikatura Nejvyššího správního soudu zároveň dovodila, že provádí-li správce daně místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu zúčastnit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91). Z uvedeného však nutně nevyplývá, že každé konání místního šetření bez přítomnosti daňového subjektu vede automaticky k nezákonnosti daňového řízení a jeho výsledku, tedy daňového rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2013, č. j. 2 Afs 78/2012-31).

[26] Oprávnění správce daně provést místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Jedná se o výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. V případě neúčasti daňového subjektu je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně účastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn (např. právě výsledkem svědka). Zároveň je vždy nutné rozlišovat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl. U místního šetření konaného mimo daňové řízení lze nepřítomnost daňového subjektu obecně připustit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 368/2018-36).

[27] Vysvětlení podaná v rámci místních šetření nelze podle § 79 odst. 3 daňového řádu použít v rozhodnutí jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Vyjádření získaná v rámci místního šetření lze spíše chápat jako vysvětlení poskytnutá za účelem usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení. Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením. Problematické je, použije-li správní orgán při popisu skutkového stavu v rozhodnutí informace z vysvětlení, které jdou nad rámec předložených listin (tj. pokud zdrojem informace bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace (zachycené v protokolu o místním šetření) jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí značí, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výslechu svědka, což není možno připustit, jelikož při místních šetřeních nebyly naplněny procesní nároky spojené s výslechem svědka (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37, a ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016-32).

[28] V nyní posuzované věci správce daně provedl místní šetření, o němž stěžovatelka nebyla vyrozuměna, dne 5. 5. 2014, tedy po zahájení daňové kontroly. Z výše citované judikatury vyplývá, že je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání takového místního šetření dozvěděl a měl možnost se jej zúčastnit. Z citované judikatury však nelze dovozovat, že by samotná absence vyrozumění měla bez dalšího za následek nezákonnost daňového řízení a jeho výsledku. Tak by tomu bylo zejména v případě, že by správce daně během místního šetření zjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se

daňový subjekt musel osobně účastnit (např. výslech svědka), či jinak excesivně zasáhl do práv daňového subjektu. K ničemu takovému ale v nynější věci nedošlo. Správce daně provedl místní šetření u obce Česká Kubice za účelem ověření cen nájemného v dané lokalitě. Obsahem místního šetření nebyl výslech svědků ani jiných osob, ale pouze obstarání listinných důkazů (nájemních smluv). Ty byly založeny do spisu a sloužily správci daně jako podklad pro stanovení tzv. referenční ceny. Z obsahu daňového spisu neplyne (a stěžovatelka ani nic takového netvrdí), že by daňové orgány ve svých rozhodnutích vycházely například také z vysvětlení podaných během místního šetření, která by šla nad rámec předložených listin. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s žalovaným a s krajským soudem, že správce daně se nedopustil procesní vady, která by měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného.

[29] Stěžovatelka se v této souvislosti dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2010-184, ze kterého je ale patrné, že v daném případě byla zdrojem informací správce daně také vysvětlení podaná v rámci místních šetření. Ani stěžovatelčin odkaz na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 58/2019-51 není případný. Krajský soud v Brně vytkl správci daně, že při místním šetření provedl rozsáhlé dotazování třetí osoby a informace získané z jejich odpovědí, které nesměřovaly pouze k bližšímu vysvětlení listinných důkazů, poté užil jako důkaz pro své závěry. V obou těchto případech se tedy jednalo o odlišnou situaci než ve věci stěžovatelky.

[30] Závěrem stěžovatelka namítla, že jí krajský soud nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, ačkoliv měla částečný úspěch ve věci. Také tato kasační námitka je nedůvodná. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. je základem pro rozhodnutí o náhradě nákladů řízení mezi účastníky princip úspěchu ve věci (za předpokladu, že řízení skončilo meritorním rozhodnutím). Podle poslední věty citovaného ustanovení zároveň soud přizná účastníkovi, který měl částečný úspěch, poměrnou část nákladů. Dané ustanovení je nicméně nutné vykládat tak, že právo na náhradu poměrné části nákladů řízení má účastník pouze v případě, kdy míra jeho procesního úspěchu převažuje nad mírou jeho procesního neúspěchu. Krajský soud přitom shledal žalobu důvodnou pouze ve vztahu k jednomu z celkem pěti výroků napadeného rozhodnutí žalovaného, respektive pouze ve vztahu k závěrům žalovaného týkajícím se jednoho z celkem pěti posuzovaných zdaňovacích období. Za těchto okolností je zjevné, že míra procesního úspěchu stěžovatelky nepřevážila nad mírou jejího procesního neúspěchu. Krajský soud proto rozhodl správně, jestliže stěžovatelce nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Na základě výše uvedeného tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[32] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

pokračování

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

V Brně dne 24. ledna 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu