ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Petra Šuránka a soudkyně Veroniky Juřičkové ve věci žalobce: **J. F.**, zastoupeného advokátkou Mgr. Danou Lasákovou, sídlem Vejrostova 953/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2021, č. j. 16485/21/5300-21443-712756, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 16. 9. 2021, č. j. 35338/21/5300-21443-712756, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2023, č. j. 30 Af 51/2021-336,

takto:

I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

I.
Předcházející řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) v návaznosti na postup k odstranění pochybností dne 23. 6. 2016 zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve zdaňovacích obdobích leden 2014 až březen 2016 u společnosti AUTOFRÁŇA, s.r.o., sídlem Kšírova 215/125, Brno – Horní Heršpice, (nyní AUTOMYKOLENKO, s.r.o.; dále jen „AUTOFRÁŇA“), jejímž jediným jednatelem a společníkem v prověřovaných zdaňovacích obdobích byl žalobce. V průběhu daňové

kontroly správce daně zjistil, že totožnou činnost jako prověřovaná společnost (prodej a servis automobilů) realizoval i žalobce, který též vlastní areál, v němž společnost AUTOFRÁŇA sídlila a vykonávala svou činnost. Tentýž areál jako sídlo rovněž využívala další žalobcova společnost AUTODOPRAVA FRÁŇA s.r.o. (dále jen „AUTODOPRAVA“). Správce daně též zjistil, že některé platby zákazníků společnosti AUTOFRÁŇA byly zasílány na bankovní účet žalobce.

[2] Dne 23. 5. 2017 správce daně zahájil daňovou kontrolu přímo u žalobce, a to ve vztahu k DPH za měsíční zdaňovací období květen 2014 až prosinec 2015 a všechna čtvrtletní zdaňovací období roku 2016. Do daňového spisu žalobce správce daně zařadil dne 19. 2. 2018 a 19. 8. 2019 mj. dokumenty týkající se prodejního areálu a odpovědi některých dožádaných subjektů v rámci daňové kontroly společnosti AUTOFRÁŇA spolu s jimi předloženými doklady týkajícími se plnění, za něž platby zcela či zčásti směřovaly na žalobcův účet. Posléze do spisu zařadil i zprávu o daňové kontrole u společnosti AUTOFRÁŇA, která byla projednána dne 19. 5. 2020. S výsledkem kontrolních zjištění byl žalobce seznámen dne 18. 11. 2019. Vzhledem k tomu, že se žalobce vyjádřil jen k souběžně zasílaným zjištěním na dani z příjmů, byl obsah zjištění na DPH převzat do zprávy o daňové kontrole beze změny.

[3] Na výzvu k navržení termínu projednání zprávy o daňové kontrole v období od 5. do 11. 2. 2020 žalobce podáním doručeným dne 6. 2. 2020 sdělil, že v té době bude na dovolené, jeho zástupci jsou nemocni či zaneprázdněni a ani by jim nestihl vystavit plnou moc. Žalobce navrhl projednání zprávy dne 11. 2. 2020. V uvedený den však žalobce telefonicky správce daně informoval a doložil, že je v pracovní neschopnosti a kontrolu má stanovenu na 24. 2. 2020. Dotázaná lékařka to potvrdila s tím, že žalobce byl vyšetřen pro akutní horečnaté virové onemocnění. Sdělením ze dne 24. 2. 2020 správce daně žalobce vyzval, aby si zvolil termín projednání zprávy o daňové kontrole v období od 10. do 17. 3. 2020 s tím, že pokud by doložil, že nemoc trvá, je správce daně připraven zprávu s ním projednat i na místě, kde se žalobce zdržuje. Podle připojené doručenky se žalobce na adrese sídla nepodařilo zastihnout, byl tak vyzván k vyzvednutí zásilky, bylo mu zanecháno poučení a zásilka byla připravena k vyzvednutí dne 25. 2. 2020. Kolonka o vložení zásilky sice není zaškrtnuta, je však vyplněna datem 11. 3. 2020 a stvrzena razítkem a podpisem doručovatelky.

[4] Následně správce daně zaslal žalobci na adresu sídla (dle doručenky nezastižen, zásilka připravena k vyzvednutí dne 27. 3. 2020 a vložena do schránky dne 14. 4. 2020) zprávu o daňové kontrole spolu se sdělením ze dne 24. 3. 2020, v němž po popisu předchozí komunikace konstatoval, že žalobce na sdělení ze dne 24. 2. 2020 nijak nereagoval a bez omluvy se ani nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole ve správcem daně navržených termínech. Uvedl, že vzhledem k tomu, že bylo usnesením vlády č. 126/2020 v souvislosti s výskytem koronaviru prodlouženo omezení volného pohybu osob až do 1. 4. 2020, a s ohledem na lhůtu pro stanovení daně již nepřistoupil k dalšímu stanovení termínu osobního projednání a zasílá žalobci zprávu do vlastních rukou. Zpráva o daňové kontrole označená v záhlaví číslem jednacím 448147/20/3013-60562-710302 konstatuje hned v úvodu, že daňovou kontrolu provedly dvě úřední osoby (M. B. L. a Ing. J. Š.). Není datována, resp. v závěru zůstává nevyplněná kolonka „*Zpráva byla projednána s daňovým subjektem dne:*“, a je na ní připojen za správce daně – úřední osobu nečitelný podpis, který

pokračování

odpovídá podpisu Ing. Š. na jiných listinách v daňovém spisu (např. na protokolu o nahlížení do spisu ze dne 16. 12. 2019).

[5] Celkem 24 dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 4. 2020 správce daně doměřil žalobci DPH v souhrnné výši 2 481 171 Kč a k tomu penále za všechna kontrolovaná zdaňovací období. Pod nadpisem odůvodnění se v dodatečných platebních výměrech vždy nachází tato věta: *„Za odůvodnění se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva o daňové kontrole č.j. 448147/20/3013-60562-710302 ze dne 14. 04. 2020.“* Důvodem doměření bylo nevykázání řady poskytnutých plnění na výstupu i neprokázání skutečného přijetí různých plnění na vstupu či jejich souvislosti s jeho ekonomickou činností (dle bodů 2.2.1 a 2.2.13 zprávy o daňové kontrole šlo mj. o faktury přijaté od společností ADAPA s.r.o. a coraHB autodíly s.r.o.; dále v textu jen „ADAPA“ a „coraHB“), popř. souvislost přijatých plnění s nemovitostmi pronajímanými bez nároku na odpočet.

[6] Žalobce brojil proti všem dodatečným platebním výměrům odvoláním, v němž mj. namítl, že jsou nicotné, protože odkazují na zprávu o daňové kontrole ze dne 6. 4. 2020, avšak tato zpráva byla žalobci doručena poštou dne 24. 3. 2020 a není nijak datována. Nadto se žalobcem nebyla nijak projednána, ač zájem o projednání avizoval a aniž by existoval zákonný důvod pro postup dle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Avizované písemné vyrozumění o náhradním termínu projednání zprávy o daňové kontrole neobdržel, je možné, že prostřednictvím zásilky s podacím číslem RRXCZ mu chtěl správce daně v době, kdy procházel akutní fází onemocnění, nějakou písemnost doručit, k tomu ale nedošlo. Žalobce uvedl, že Česká pošta, a.s., zásilku stále eviduje jako nedoručenou, avizovaný důkaz snímkem obrazovky nicméně nepředložil (přinejmenším není součástí správního spisu). K pneumatikám pořízeným od společnosti ADAPA uvedl, že prakticky každé jím prodané vozidlo mělo při předání zákazníkovi nasazeny nové pneumatiky a k tomu čtyři nové pneumatiky pro jiné roční období jako příslušenství; stejně tak měl vůz při předání aspoň do poloviny plnou nádrž. Sice to výslovně není uvedeno v kupních smlouvách, ale každý jeho zákazník by to mohl potvrdit. Pneumatiky navíc nebyly použity jen na vozy dodané v prověřovaných zdaňovacích obdobích. V příloze odvolání žalobce předložil jako evidenci použití pneumatik rukou psaný seznam (položka A43 daňového spisu) obsahující typové označení vozidla, příjmení či název zákazníka a čtyři číslice, někdy navíc i variabilní symbol, počet a rozměr pneumatik (např. *Fabia Kolaja 2412* či *VW Polo Kocmanová 9387 195865 4x 205/55 R16*). Náhradní díly pořízené od společnosti coraHB žalobce podle svých slov použil na opravy prodaných vozidel, a to jak v prověřovaných zdaňovacích obdobích, tak i později, a v případě reklamačních oprav též dříve, prodaných. V příloze žalobce jako evidenci jejich použití na konkrétní vozidla předložil prodejky za hotové vystavené společností coraHB, na nichž jsou ke každé položce rukou připsány pořadové číslo, typové označení vozu, někdy i s tovární značkou, a čtyři číslice (např. *Octavia X* či *Nisan X Trail X*). Totožné prodejky za hotové (ale i další a vedle toho též faktury) se nacházejí v jiné části správního spisu (položka A685) bez rukou doplněných poznámek, ani ze spisového seznamu ale nelze zjistit, kdy a od koho byly získány.

[7] Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 5. 2021, č. j. 16485/21/5300-21443-712756 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil výroky dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období květen, červen, srpen, říjen, listopad 2014, květen, listopad, prosinec 2015 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2016 (daňový doměrek ve vztahu k některým plněním i související penále

snížil) a odvolání proti ostatním 12 dodatečným platebním výměrům zamítl a potvrdil je. Posléze ještě rozhodnutím ze dne 16. 9. 2021, č. j. 35338/21/5300-21443-712756, žalovaný ve výroku opravil zjevné nesprávnosti (oprava zařazení dvou transakcí do nesprávných zdaňovacích období a z toho plynoucí změny doměrku a penále v dotčených zdaňovacích obdobích), takže ve výsledku dosáhla doměřená výše DPH částky 2 247 335 Kč. Ke shora zmíněným odvolacím námitkám žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že zpráva o daňové kontrole byla žalobci dne 14. 4. 2020 vhozena do schránky. S ohledem na novou úpravu v § 88a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 nicméně žalovaný dne 1. 3. 2021 žalobci doručil zprávu o daňové kontrole znovu. S ohledem na apelační povahu odvolacího řízení tím odstranil případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Správci daně podle žalovaného vznikly pochybnosti o tom, zda dodané pneumatiky a náhradní autodíly od dodavatelů ADAPA a coraHB žalobce použil v rámci své ekonomické činnosti, jelikož nebyly zjištěny žádné doklady o jejich následném prodeji ani o tom, že by byly součástí žalobcových skladových zásob. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 21. 2. 2018 proto oprávněně přenesl důkazní břemeno na žalobce. Žalobce ale nijak neprokázal svá tvrzení o tom, že by ke každému vozidlu přidával druhou sadu pneumatik a že by náhradní díly použil na opravu vozidel – kupní smlouvy o tom mlčí a nebyly předloženy ani žádné doklady o opravách, ačkoliv by žalobce byl povinen zákazníky o opravě informovat. Ručně dopsané poznámky s obecným označením vozidla a čtyřmístným kódem na daňových dokladech coraHB dostatečně neprokazují, zda a při jaké opravě byly náhradní díly skutečně využity. Žalobce tak ani podle žalovaného u těchto dodavatelů neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu k tomu, že využil přijatá zdanitelná plnění v rámci své ekonomické činnosti, a tedy neprokázal nárok na odpočet.

[8] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalovaného žalobu, které Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 27. 9. 2023, č. j. 30 Af 51/2021-336 (dále jen „napadený rozsudek“), zčásti vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil v rozsahu, v němž měnilo (či potvrzovalo) dodatečné platební výměry za zdaňovací období září, listopad a prosinec 2014, leden, únor, květen, září, říjen a prosinec 2015 a 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 2016. Ve zbytku pak žalobu zamítl a uzavřel, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jelikož při zrušení napadeného rozhodnutí ve vztahu ke 12 zdaňovacím obdobím a zamítnutí žaloby ke zbylým 12 zdaňovacím obdobím je míra úspěchu obou účastníků přibližně shodná.

[9] Krajský soud k námitce nicotnosti a prekluze daňové povinnosti v důsledku řádného neprojednání zprávy o daňové kontrole před vydáním dodatečných platebních výměrů a vad této zprávy v napadeném rozsudku konstatoval, že správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole postupoval v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu a daňovou kontrolu ukončil řádně. Správce daně žalobci postupně dvakrát nabízel termín jejího projednání, a to za vstřícných podmínek. V prvním případě akceptoval žalobcovu omluvu doloženou neschopenkou, na druhou výzvu však žalobce nijak nereagoval, v důsledku čehož byl správce daně oprávněn se domnívat, že se projednání zprávy vyhýbá. Proto mu zprávu o daňové kontrole doručil poštou. I když žalobce tvrdí, že mu druhá výzva doručena nebyla, krajský soud ověřil (i za pomoci skenu výzvy k převzetí zásilky předloženého žalobcem, jímž provedl důkaz), že byly naplněny zákonné podmínky fikce doručení, na něž by případné nevhození samotné zásilky do poštovní schránky nemělo žádný vliv. Žalobce ani nepožádal v souvislosti s tvrzeným onemocněním o vyslovení neúčinnosti doručení

pokračování

postupem dle § 48 daňového řádu. Datum vzniku i přes vhodnost jeho uvedení není povinnou náležitostí zprávy o daňové kontrole, přičemž uvedení nesprávného data v dodatečných platebních výměrech nemohlo ovlivnit jejich zákonnost, natožpak zákonnost napadeného rozhodnutí. Stejně tak by nemohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí ani absence označení oprávněné úřední osoby, nicméně z podpisu na závěrečné straně zprávy o daňové kontrole, identifikace dvou úředních osob v záhlaví a srovnání s jinými listinami v daňovém spise lze s vysokou mírou jistoty určit, že zprávu podepsala Ing. Š.. Tříletá prekluzivní lhůta běžící od zahájení daňové kontroly dne 23. 5. 2017 tak byla včas prodloužena o jeden rok doručením dodatečných platebních výměrů dne 4. 5. 2020 a stejně tak včas bylo žalobci dne 17. 5. 2021 doručeno i napadené rozhodnutí. V této souvislosti krajský soud neshledal napadené rozhodnutí ani nepřezkoumatelným, neboť žalovaný na tyto námitky věcně reagoval, byť odlišnými argumenty (že došlo k vadám při projednání zprávy o daňové kontrole, ale tyto vady byly řádně v odvolacím řízení odstraněny jejím novým zasláním).

[10] Krajský soud také nesouhlasil s tím, že by správce daně byl povinen žalobce nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Vyšel přitom ze závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, a také z rozsudků ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, a ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, podle nichž je taková povinnost dána (a s jejím porušením spojená ztráta možnosti stanovit penále z doměřené daně) jen tehdy, jestliže správce daně disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad doměření daně. V době zahájení daňové kontroly žalobce však správce daně disponoval jen informací, že některé platby související s ekonomickou činností společnosti AUTOFRÁŇA směřovaly na soukromý účet žalobce, přičemž ani v době vypracování zprávy o daňové kontrole společnosti AUTOFRÁŇA (tou krajský soud provedl důkaz, jelikož byla založena jen v neveřejné části daňového spisu) ještě nepojal podezření, že by se platby týkaly ekonomické činnosti samotného žalobce. Také v případě investic do areálu pronajatého společnosti AUTOFRÁŇA bylo jejich neuznání spojeno s neprokázáním uskutečnění takových zdanitelných plnění, resp. jejich rozsahu, a nikoliv z důvodu, že by zdanitelná plnění přijal žalobce. Správce daně mohl mít pouze pochyby, zda je areál v obchodním majetku společnosti, či žalobce. Silný předpoklad doměření daně podle krajského soudu nezakládalo ani zjištění, že se prolíná, a je tedy komplikovaně rozeznatelná činnost žalobce a společností AUTOFRÁŇA a AUTODOPRAVA, natožpak to, že daňové kontroly prováděl totožný správce daně a že v okamžiku zahájení daňové kontroly u žalobce byla rozšířena daňová kontrola společnosti AUTOFRÁŇA i na daň z příjmů. Ani v souhrnu z těchto okolností nelze podle krajského soudu dovodit, že správce daně musel mít konkrétní podezření, že poslední známá daň u žalobce se liší od jeho skutečné daňové povinnosti. Krajský soud přitom není oprávněn pátrat po jiných než žalobcem zmiňovaných okolnostech, jež by případně mohly svědčit o opaku.

[11] Žalobce neuspěl ani s námitkami směřujícími proti neuznání odpočtu za zdanitelná plnění poskytnutá společnostmi ADAPA a coraHB. Krajský soud souhlasil s pochybnostmi správce daně založenými na absenci jakýchkoliv účetních či daňových dokladů, které by potvrzovaly použití pneumatik či autodílů. Pneumatiky ani náhradní díly nejsou uvedeny na fakturách či kupních smlouvách týkajících se prodeje vozidel, nejsou ani součástí inventur skladového zboží, žalobce ani nepředložil skladovou evidenci a množství pneumatik

neodpovídá množství prodaných vozidel, přičemž žalobce nakupoval pneumatiky ještě i u jiných dodavatelů. Správce daně v této souvislosti také správně poznamenal, že existuje i reálná možnost, že nakoupené náhradní autodíly byly využity v rámci ekonomické činnosti žalobcových společností. Rukou psané záznamy předložené teprve s odvoláním, ač žalobci nic nebránilo je předložit již v průběhu daňové kontroly, neskýtají záruku, že nebyly vytvářeny až později. Podle krajského soudu je ostatně překvapivé, že žalobce v těchto případech vedl podrobnou evidenci použití náhradních dílů a pneumatik, ačkoliv jinak jsou v jeho účetních a daňových dokladech vážné mezery. Evidence tak neprokazují, že k použití plnění skutečně došlo, přičemž z nich neplyne ani to, že jde o motorová vozidla, jejichž prodej uskutečnil žalobce v rámci své vlastní podnikatelské činnosti, a nikoliv prostřednictvím společnosti AUTOFRÁŇA. I údaje o VIN kódu jsou neúplné, a nezaručují proto nezaměnitelnost vozidla. Krajský soud sice považuje za pravděpodobné, že žalobce mohl tato plnění alespoň zčásti použít v rámci své vlastní ekonomické činnosti, vinou nedbalého vedení účetních a daňových záznamů se mu však nepodařilo takové použití a jeho rozsah prokázat alespoň s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. Nároky daňových orgánů na prokázání použití zdanitelných plnění k ekonomické činnosti žalobce krajský soud za přemrštěné nepovažoval.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[12] Žalobce (dále též „stěžovatel“) i žalovaný podali proti rozsudku krajského soudu kasační stížnosti. Žalovaný svou kasační stížnost vzal vzápětí zpět, a řízení o ní proto Nejvyšší správní soud zastavil usnesením ze dne 13. 12. 2023, č. j. 6 Afs 299/2023-40. Předmětem rozhodování Nejvyššího správního soudu tak zůstává pouze kasační stížnost stěžovatele výslovně omezená jen na zamítavý výrok II a na něm závislý nákladový výrok III napadeného rozsudku. Stěžovatel v ní namítá s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) nesprávné právní posouzení krajským soudem a procesní pochybení v řízení před správními orgány. Obsahově však uplatňuje též nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[13] V první řadě stěžovatel namítá, že krajský soud nezohlednil skutečnost, že dodatečné platební výměry, a tudíž i napadené rozhodnutí jsou nicotné, jelikož byly vydány bez odůvodnění v průběhu běžící daňové kontroly. Správce daně totiž daňovou kontrolu neukončil projednáním zprávy o daňové kontrole, protože ji v rozporu s § 88 daňového řádu stěžovateli jen zaslal poštou tak, že mu byla vložena do schránky dne 14. 4. 2020. Stěžovatel se dohodl se správcem daně na jejím projednání dne 11. 2. 2020, avšak nečekaně dne 10. 2. 2020 vážně onemocněl (patrně v té době ještě nediagnostikovaným Covidem-19), omluvil se, doložil potvrzení o pracovní neschopnosti a požádal o náhradní termín projednání, jenž mu byl telefonicky přislíben, avšak písemné oznámení o novém termínu nikdy neobdržel. Pokud krajský soud dovodil, že oznámení o novém termínu projednání bylo žalobci doručeno fikcí dne 6. 3. 2020 (a dne 11. 3. 2020 vhozeno do poštovní schránky), přičemž bylo na stěžovateli, aby požádal podle § 48 daňového řádu o vyslovení neúčinnosti doručení a prokázal, že byl tehdy v akutní fázi onemocnění, stěžovatel namítá, že s ohledem na svou úplnou izolaci (a to i od členů rodiny) a nepřijímání návštěv lékařem v době pandemie nic jiného než doklad o trvající pracovní neschopnosti předložit nemůže.

pokračování

Navíc stěžovatel oznámení o náhradním termínu nikdy neobdržel, ve schránce posléze (mj. spolu se zprávou o daňové kontrole) nalezl pouze výzvu k vyzvednutí zásilky s podacím číslem RRXCZ podané k přepravě dne 24. 2. 2020 v Kyjově, aniž by bylo možné zjistit, kdo jakou zásilku posílal. Ještě dne 2. 6. 2020 přitom Česká pošta tuto zásilku evidovala na webové adrese postaonline.cz/trackandtrace jako nedoručenou, což stěžovatel krajskému soudu doložil otiskem obrazovky (*printscreen*). Krajský soud však bez bližšího vysvětlení tento důkaz neprovedl jako irelevantní, čímž učinil napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[14] Nezákonně zaslaná zpráva o daňové kontrole je tak podle stěžovatele nezpůsobilým podkladem a její doručení řádně daňovou kontrolu neukončilo. Zpráva o daňové kontrole je nadto nedatovaná, s ohledem na její zaslání spolu s doprovodným sdělením ze dne 24. 3. 2020 nemohla vzniknout dne 6. 4. 2020, jak se uvádí v dodatečných platebních výměrech, a chybí v ní údaj o totožnosti úřední osoby, která ji podepsala. I když mu ji žalovaný později dne 1. 3. 2021 doručil do datové schránky, ani tehdy nebyla v rozporu s § 88a daňového řádu podepsána úřední osobou. Dodatečné platební výměry bez řádného projednání zprávy o daňové kontrole jsou tudíž podle stěžovatele pro absenci skutkového základu bezobsažné, postrádají právní základ, a tedy nicotné, což nemohl napravit ani žalovaný. Pokud krajský soud uvedl, že tyto námitky neodpovídají zjištěným skutečnostem, je jeho hodnocení podle stěžovatele nedostatečné a nesprávné.

[15] V druhé části argumentace stěžovatel trvá na tom, že mu bylo nezákonně předepsáno k úhradě penále, jelikož jej správce daně v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu před zahájením daňové kontroly nevyzval k podání dodatečných daňových přiznání. Závěr krajského soudu, že správce daně na základě poznatků z dříve zahájené daňové kontroly u stěžovatelovy společnosti AUTOFRÁŇA nepojal podezření, že by se platby přijaté na účet stěžovatele v souvislosti s plněními procházejícími účetnictvím společnosti týkaly ve skutečnosti zdanitelných plnění prováděných samotným stěžovatelem, je podle stěžovatele účelový, není blíže vysvětlen a postrádá oporu ve spisu. Ze zprávy o daňové kontrole lze naopak podle stěžovatele od počátku vysledovat záměr správce daně doměřit stěžovateli DPH z částek přijatých na jeho soukromý účet, neboť již od počátku správce daně vyslovoval přesvědčení, že jde o úplaty za zdanitelná plnění stěžovatele, a u většiny přijatých plateb správce daně nakonec uzavírá, že stěžovatel neprokázal, že by se jednalo o platby nesouvisející s jeho ekonomickou činností. Správce daně také vycházel bez dalšího z výpisů ze soukromého účtu pořízených v daňové kontrole společnosti, zatímco v daňové kontrole u stěžovatele se začal rovnou dotazovat odesílatelů plateb. I samotný žalovaný ve vyjádření k žalobě přiznal, že také zpráva o daňové kontrole u společnosti AUTOFRÁŇA byla založena do správního spisu týkajícího se stěžovatele.

[16] Ve třetím okruhu kasačních námitek stěžovatel brojí proti neuznání odpočtu z pořízených pneumatik od společnosti ADAPA s.r.o. a náhradních dílů od společnosti coraHB s.r.o. Stěžovatel je přesvědčen, že jeho evidence spočívající v připsání tovární značky a posledních čtyř číslic identifikačního čísla vozidla (VIN kódu) na kopii dodacích listů (nikoliv faktur, jak nesprávně uvedl krajský soud) byla dostatečná a bezpečně odlišovala vozidlo, na které byly pneumatiky a náhradní díly použity. Vlastnictví stěžovatele k jednotlivým vozidlům pak bylo možné jednoduše ověřit v průběžně vedené skladové evidenci vozidel, stejně jako ve fakturách a kupních smlouvách týkajících se nákupu

a prodeje vozidel, na nichž je VIN kód uveden. Žádný právní předpis přitom nestanoví, jakou podobu má evidence mít. Stěžovateli přitom není patrné, proč krajský soud bez bližšího vysvětlení uvedl, že vedl evidenci nedbale a měl v účetních a daňových dokladech vážné mezery. Krajský soud konkrétně neuvedl, v čem měl stěžovatel při vedení evidencí pochybit a jak je měl správně vést. Nadto hodnocení evidence ze strany krajského soudu i žalovaného považuje stěžovatel za nedbalé, jelikož se týká jen evidence náhradních dílů, ale nijak se netýká evidence pneumatik, v níž bylo vozidlo identifikováno tovární značkou, posledními čtyřmi číslicemi VIN, osobou kupujícího, variabilním symbolem faktury za zakoupené pneumatiky a uvedením rozměru pneumatik. Tím, že se krajský soud ani žalovaný těmito důkazy nezabývali, zatížili podle stěžovatele svá rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[17] Stěžovatel konečně napadá i nákladový výrok, neboť má za to, že v případě polovičního úspěchu ve věci mu mělo být v situaci, kdy žalovaný nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil (žádné mu nevznikly), přiznáno právo na náhradu nákladů řízení v poloviční výši. Tím, že stěžovateli náhradu nákladů řízení nepřiznal, se krajský soud odchýlil od své rozhodovací praxe představované rozsudkem ze dne 12. 10. 2023, č. j. 62 Af 33/2021-136.

[18] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. V první řadě žalovaný namítá, že stěžovatel pomíjí, že krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že se stěžovatel vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, a proto ji bylo možné podle § 88 odst. 5 daňového řádu stěžovateli doručit do vlastních rukou. Byť žalovaný původně zastával striktnější přístup, s hodnocením krajského soudu se ztotožňuje. Zpráva o daňové kontrole podle žalovaného netrpí ani obsahovými nedostatky. Žádné ustanovení procesních předpisů neukládalo v té době písemné vyhotovení zprávy opatřit datem vzniku. V praxi se zde (navzdory dřívějšímu vzniku) uvádělo datum projednání zprávy s daňovým subjektem, to zde ovšem s ohledem na její zaslání uvedeno být nemohlo. Zpráva je nicméně opatřena číslem jednacím, z nějž lze vyčíst nejen to, který útvar a která úřední osoba správce daně měla její vytvoření na starost, nýbrž i to, že k jejímu sepsání došlo až po seznámení stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění a po doručení reakce na ně. V písemném vyhotovení zprávy o daňové kontrole nechybí ani podpis úřední osoby, a jak správně poznamenal krajský soud, v záhlaví jsou identifikovány dvě konkrétní úřední osoby, přičemž z porovnání s ostatními listinami založenými ve správním spise je dostatečně zřejmé, které z nich podpis náleží – jedná se o úřední osobu, jejíž osobní číslo je obsaženo v posledním šestičíslí čísla jednacího. V dodatečných platebních výměrech je pak uvedeno datum 14. 4. 2020 odpovídající datu vložení zásilky do poštovní schránky stěžovatele (nikoliv 6. 4. 2020, jak tvrdí stěžovatel). I kdyby se jednalo o údaj chybný (datem ukončení daňové kontroly byl den doručení, tj. 6. 4. 2020), byla zpráva o daňové kontrole v dodatečných platebních výměrech jakožto jejich odůvodnění i tak nezaměnitelně identifikována svým číslem jednacím.

[19] Tvrzení stěžovatele o nedoručení oznámení o náhradním termínu projednání zprávy o daňové kontrole se podle žalovaného nezakládá na pravdě. Je v rozporu s doručenkou dokumentující doručení oznámení stěžovateli fikcí, jež má dle § 91 odst. 1 daňového řádu povahu veřejné listiny potvrzující pravdivost informací v ní zachycených; řádnost jejího vyplnění stěžovatel nijak nezpochybnil. Doručenka přitom uvádí, že písemnost byla do poštovní schránky stěžovatele vložena dne 11. 3. 2020. Pro rozpor s veřejnou listinou tak

pokračování

nelze akceptovat ani tvrzení stěžovatele, že pro neznalost obsahu zásilky nemohl požádat o vyslovení neúčinnosti doručení. Nadto i kdyby snad ke vhození oznámení do schránky nedošlo, tato skutečnost by v souladu se závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2016, č. j. 3 As 241/2014-41, neměla žádný vliv na splnění zákonných podmínek fikce doručení. Žádný vliv nemůže mít ani odlišný formální stav interní evidence provozovatele poštovních služeb. Závěr krajského soudu o nadbytečnosti dokazování údaji z webové stránky je nutno číst v kontextu s předcházejícím popisem zjištění ze spisového materiálu dokládajících ničím nevyvrácené doručení oznámení stěžovateli. Úplnou rezignaci stěžovatele na kontrolu poštovní schránky v době, kdy sám uvádí, že očekával zaslání oznámení o termínu projednání zprávy o daňové kontrole, pak žalovaný nepovažuje za omluvitelnou, nevyžadoval-li jeho zdravotní stav hospitalizaci. Omezení volného pohybu byla zavedena až dne 10. 3. 2020, kdy mu již dávno bylo předvolání doručeno. Stěžovatel se v této situaci nesnažil seznámit s obsahem správního spisu ani korespondenční cestou a žádost o vyslovení neúčinnosti doručení vůbec nepodal.

[20] I kdyby snad byly stěžovatelovy argumenty pravdivé, nebylo by podle žalovaného možné dovodit, že jsou dodatečné platební výměry nicotné, neboť by nebyl naplněn žádný z důvodů nicotnosti specifikovaný v § 105 odst. 2 daňového řádu. Ostatně v daném případě stěžovatel byl seznámen řádně doručenou písemností se závěry kontrolního zjištění, jež zůstaly i po vyjádření stěžovatele nezměněny. Údajné nedostatečné odůvodnění dodatečných platebních výměrů by jejich nicotnost nezakládalo, a dokonce by v takové situaci podle žalovaného nebylo možné dovodit ani nezákonnost napadeného rozhodnutí. Smyslem doručování je totiž seznámení účastníka řízení s obsahem doručované písemnosti a není pochyb o tom, že stěžovatel byl s obsahem zprávy o daňové kontrole podrobně obeznámen, když na její jednotlivé pasáže podrobně reagoval ve svých odvoláních. Ostatně námitky proti závěrům obsaženým ve zprávě o daňové kontrole stejně nebylo možné účinně uplatnit dříve než v podaném odvolání. Navíc případnou vadu v podobě neprojednání zprávy o daňové kontrole by byl žalovaný oprávněn v odvolacím řízení napravit, což též nepochybně učinil tím, že zprávu o daňové kontrole stěžovateli doručil do jeho datové schránky dne 1. 3. 2021. Žalovaný přitom správně v souladu s obecně platnou zásadou nepravé retroaktivity procesních norem v té době již postupoval podle § 88a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Požadavek podpisu úřední osoby byl přitom splněn již tím, že zpráva o daňové kontrole byla zaslána jako příloha sdělení, k němuž byl připojen elektronický podpis.

[21] Protože ani v případě existence vady projednání zprávy o daňové kontrole by dodatečné platební výměry nebyly nicotné, nýbrž jen nezákonné, nemohlo by podle žalovaného dojít ani k marnému uplynutí lhůty pro vyměření daně, jelikož oznámením dodatečných platebních výměrů dne 4. 5. 2020 došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu včas k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, její konec spadal nově na den 24. 5. 2021 a napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 17. 5. 2021.

[22] Ani v otázce nesplnění povinnosti vyzvat stěžovatele podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečných daňových přiznání a z toho plynoucí nemožnosti mu předepsat penále se žalovaný se stěžovatelem neztotožňuje. Krajský soud v napadeném rozsudku podle něj správně poukázal na to, že i když správce daně v daňové kontrole vedené u společnosti AUTOFRÁŇA nutně přišel do styku s informacemi o ekonomické činnosti stěžovatele,

která byla od činnosti společnosti v dané době obtížně odlišitelná, kvalita těchto informací nepostačovala k zaujetí důvodného předpokladu, že stěžovateli bude doměřena daň za prověřovaná zdaňovací období. Na tom nic nemění využití podkladů získaných v průběhu daňové kontroly společnosti, neboť zjištění o tom, že některé platby související s ekonomickou činností společnosti směřovaly na bankovní účet stěžovatele, měly charakter pouhé indicie, kterou bylo nutné dále prověřit v průběhu daňové kontroly vedené se stěžovatelem. Krajský soud správně poukázal na to, že v rámci daňové kontroly společnosti byla pouze zjištěna existence plateb na účet stěžovatele, avšak nebyly vysloveny závěry o tom, že by tyto platby přijímal stěžovatel v rámci své ekonomické činnosti. Toto zjištění sice iniciovalo potřebu prověřit správnost daňových tvrzení stěžovatele, avšak v danou chvíli ještě nebylo možné dostatečně jasně odhadovat, zda dojde k doměření daně či nikoliv.

[23] Pokud jde o nárok na odpočet z plnění přijatých od společností ADAPA a coraHB, stěžovatel podle žalovaného přehlíží, že krajský soud se vedle samotného obsahu evidence k těmto plněním zabýval i kontextem předložení příslušných listin. S ohledem na jejich nelogické předložení až v odvolacím řízení uzavřel, že se jedná o listiny dodatečně účelově vytvořené, jež právě proto nemohou prokázat, že skutečně došlo k použití pneumatik a náhradních dílů v rámci ekonomické činnosti stěžovatele, resp. že byť je možné, že zčásti takto použity byly, nelze s dostatečnou mírou pravděpodobnosti uzavřít, že se tak skutečně stalo a v jakém rozsahu. Tento závěr krajského soudu o nedostatečné průkaznosti předložených listin podle žalovaného uceleně vyvrací argumentaci stěžovatele. Navíc i když jsou listiny předložené k uplatněnému nároku na odpočet z pořízených pneumatik zčásti koncipovány odlišně než listiny týkající se pořízení náhradních dílů, jejich nemalá část obsahuje také jen kusé údaje o tovární značce vozidla, příjmení a neúplném VIN kódu, tj. má stejnou vypovídací schopnost jako listiny podrobené kritice krajského soudu. Žalovaný navíc poukazuje i na to, že z předložených listin není ani patrné, zda se skutečně jednalo o pneumatiky nabyté od společnosti ADAPA, jelikož v nich obsažené záznamy postrádají jakoukoliv provazbu na konkrétního dodavatele. Krajský soud přitom nijak nezpochybnil, že je na daňovém subjektu, aby si zvolil libovolný vlastní způsob evidence, pouze trval na tom, že taková evidence musí být způsobilá prokázat přijetí zdanitelných plnění. Úsudek krajského soudu o výskytu vážných mezer v účetních a daňových dokladech stěžovatele podle žalovaného skutečně odpovídá obsahu listin předložených stěžovatelem v průběhu daňového řízení.

[24] Také rozhodnutí krajského soudu o nákladech řízení je podle žalovaného řádně odůvodněno tím, že je nejprve třeba stanovit míru úspěchu obou stran sporu, poměřit ji a teprve až poté stanovit rozsah náhrady nákladů řízení úspěšnější straně. Žalovaný přitom dodává, že tento postoj neodpovídá jen komentářové literatuře, ale i ustálené rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu představované např. rozsudky ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43, ze dne 27. 5. 2021, č. j. 8 Afs 130/2019-35, či ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65. Pokud pak stěžovatel namítá odchýlení krajského soudu od vlastní rozhodovací praxe, žalovaný poukazuje na to, že odkazovaný rozsudek č. j. 62 Af 33/2021-136 byl vydán dne 12. 10. 2023, tj. až po vynesení napadeného rozsudku. Stěžovatel tak neprokázal, že by vůbec v době vydání napadeného rozsudku existovala rozhodovací praxe, od níž se měl krajský soud odchýlit. Ovšem i kdyby existoval nějaký dřívější rozsudek krajského soudu, nebylo by jej možné s ohledem na rozpor s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu považovat za zdroj legitimního očekávání pro stěžovatele a příklad závazné rozhodovací praxe.

pokračování

III.

Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti stěžovatele. Kasační stížnost byla podána včas ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.); stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.) a je osobou oprávněnou, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

[26] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[27] Pokud jde o první argumentační okruh, krajský soud na rozdíl od verze předkládané stěžovatelem vyšel z toho, že zpráva o daňové kontrole s ním byla řádně projednána náhradním způsobem upraveným v § 88 odst. 5 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platilo, že *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly*.

[28] Pro tento závěr samozřejmě bylo rozhodné to, zda žalobci správce daně mohl vytýkat, že nijak nereagoval na v pořadí již druhou výzvu ze dne 24. 2. 2020 k oznámení vybraného termínu projednání zprávy o daňové kontrole. V tomto směru je přitom podstatné, že § 47 odst. 2 daňového řádu stanoví, že *nevyzvedne-li si adresát uloženou písemnost ve lhůtě 10 dnů od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem této lhůty za doručenou, i když se adresát o uložení nedozvěděl*. Jedná se o tzv. fikci doručení. Podstatou institutu právní fikce je to, že zákonodárce na základě splnění konkrétně stanovených podmínek stanoví (finguje) právní skutečnost, ze které je nezbytné pro účely posuzování souvisejících práv a povinností vycházet, i když je zřejmé, že v realitě taková událost nenastala. Právě protože se jedná o (právní) fikci, je nevyvratitelná. Dokazovat lze jen splnění podmínek, za nichž fikce určité skutečnosti nastává, ale nelze nijak přihlížet k tomu, že reálně k takové skutečnosti nedošlo. Jedinou cestu, jak lze odstranit následky plynoucí z fikce doručení upravené v § 47 odst. 2 daňového řádu, představuje institut neúčinnosti doručení upravený v § 48 daňového řádu, jejž správně zmínil krajský soud. Podle jeho odst. 2 *je třeba žádost podat do 15 dnů ode dne, kdy se adresát s doručovanou písemností skutečně seznámil, nejpozději však do 6 měsíců od doručení*. Odst. 3 pak pro takový případ stanoví, že *shledá-li správce daně žádost důvodnou, vysloví neúčinnost doručení, jinak žádost zamítne; písemnost se pak považuje za doručenou dnem oznámení rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení*.

[29] Stěžovatel ve své kasační stížnosti nijak nezpochybňuje, že ve správním spise založená doručenka vztahující se k výzvě ze dne 24. 2. 2020 (položka A557) obsahuje veškeré zákonem stanovené náležitosti, a tím dokládá, že stěžovateli byla výzva, aby si vybral náhradní termín projednání zprávy o daňové kontrole, doručena v pátek dne 6. 3. 2020. Stěžovatel pouze poukazuje na to, že v online databázi České pošty zásilka nebyla ještě dne 2. 6. 2020 evidována jako doručená, a na to, že krajský soud odmítl provádět důkaz snímkem

obrazovky (skenem výzvy k vyzvednutí zásilky) z důvodu jeho blíže nevysvětlené irelevance. Zde Nejvyšší správní soud uznává, že vypořádání tohoto důkazního prostředku, který stěžovatel navrhoval k prokázání toho, že Česká pošta eviduje zásilku jako nedoručenou, v napadeném rozsudku je na samé hraně přezkoumatelnosti. Na věci to však přesto nic nemění. Takový důkaz totiž skutečně není způsobilý k tomu, aby údaje na dodejce, jimž jakožto veřejné listině (srov. § 51 odst. 1 daňového řádu) náleží domněnka správnosti, vyvrátil. V situaci, kdy si adresát zásilku fyzicky nepřevezme, se totiž okamžik doručení neřídí poštovními předpisy, nýbrž shora zmíněnými pravidly v daňovém řádu. Pro ně je přitom rozhodující, kdy byla zásilka uložena u provozovatele služeb a marné uplynutí následné lhůty 10 dnů, nikoliv to, kdy po vložení zásilky do poštovní schránky (nebo i bez něj) si Česká pošta údaj o doručení vloží do online databáze a zda tak vůbec činí, nebo jako doručení zásilky eviduje jen skutečné předání zásilky adresátu či jeho zmocněnci proti podpisu. Ani možné opomenutí vyznačení účinků doručení v online databázi nemůže zpochybnit doručovatelem v průběhu doručování vyznačené údaje. Ostatně skutečnost, že Česká pošta v online evidenci ne vždy eviduje právně relevantní skutečnosti, není ojedinělá (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2016, č. j. 60 A 4/2016-109, č. 3465/2016 Sb. NSS). Jinými slovy ani prokázání žalobního tvrzení stěžovatele, že Česká pošta dne 2. 6. 2020 stále evidovala zásilku jako nedoručenou, nebylo způsobilé vést k závěru, že nenastaly okolnosti, s nimiž § 47 odst. 2 daňového řádu spojuje fikci doručení, a že doručenka založená v daňovém spise obsahuje nepravdivé údaje. Stěžovatel by musel tvrdit a důkazní návrh směřovat k tomu, že z databáze např. plyne jiné datum uložení zásilky, jiné místo doručení apod. Krajský soud proto oprávněně vycházel z údajů na doručence a navržený důkaz nemusel provést.

[30] Krajský soud též správně s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2016, č. j. 3 As 241/2014-41, č. 3524/2017 Sb. NSS, uvedl, samotné nevložení doručované zásilky do adresátovy schránky (jež je ostatně podle § 47 odst. 5 daňového řádu fakultativní variantou průběhu doručování), nemá na zákonem stanovenou fikci doručení žádný vliv. Jak přitom § 47 odst. 2 daňového řádu výslovně stanoví, je zcela nerozhodné, že se adresát fakticky případně ani nedozví, že má u provozovatele poštovních služeb nějakou zásilku uloženu. Skutečnost, že se stěžovatel, jak tvrdí, nedozvěděl o tom, že mu byla výzva doručena a co bylo jejím obsahem, je tak relevantní jen pro počátek subjektivní lhůty pro podání žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení dle § 48 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel ovšem netvrdí, že by poté, co se při nahlížení do daňového spisu s výzvou ze dne 24. 2. 2020 prostřednictvím svého zástupce seznámil, požádal o vyslovení neúčinnosti doručení. S ohledem na marné uplynutí objektivní lhůty pro podání takové žádosti pak daňovým orgánům, stejně jako krajskému soudu nezbývalo než bez dalšího vycházet ze zákonem stanovené fikce, že se žalobce dne 6. 3. 2020 s obsahem výzvy ze dne 24. 2. 2020 plně seznámil, ale nijak na ni nereagoval.

[31] Stěžovatel v této souvislosti též namítá, že z výzvy k vyzvednutí zásilky nelze poznat, kdo je odesílatelem zásilky a co je jejím obsahem. Povaha zasílané písemnosti však není zákonem stanovenou náležitostí upozornění na uložení písemnosti. Podle § 46 odst. 2 daňového řádu sice v upozornění na uložení písemnosti musí být označen správce daně, jehož písemnost je doručována, ovšem tento údaj je v praxi spolu s označením doručované písemnosti číslem jednacím součástí standardizovaného poučení, jež je spolu s výzvou k vyzvednutí zásilky vkládáno do poštovní schránky adresáta. Jedná se o odtrhávací chlopeň standardní obálky vzoru č. 4 Ministerstva financí 45 4109/9 MFin, která má vyhrazené místo

pokračování

pro vyplnění těchto údajů. Doručenka založená ve správním spise přitom prokazuje (doručovatelka zaškrtla příslušné políčko), že spolu s výzvou k vyzvednutí zásilky bylo stěžovateli zanecháno i toto poučení.

[32] Krajský soud i daňové orgány tedy správně vyšly z toho, že stěžovatel poté, co se dne 6. 3. 2020 mohl seznámit s výzvou k určení náhradního termínu projednání zprávy o daňové kontrole, na tuto výzvu nijak nereagoval, k žádnému ze správcem daně navržených termínů se nedostavil, a proto se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbal. V takové situaci proto mohlo projednání zprávy o daňové kontrole proběhnout postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu tím, že byla stěžovateli doručena do vlastních rukou. Toto doručení, byť i k němu došlo fikcí dle § 47 odst. 2 daňového řádu, přitom stěžovatel nepopírá, ostatně z jeho odvolání, v němž podrobně reagoval na jednotlivé body zprávy o daňové kontrole, je patrné, že s obsahem zprávy o daňové kontrole byl plně obeznámen. Není tedy pravdou, že by dodatečné platební výměry byly vydány, aniž by byla ukončena daňová kontrola, a že by tak postrádaly jakýkoliv skutkový podklad. Dodatečné platební výměry tudíž nicotné nejsou.

[33] Kromě toho Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému v tom, že i kdyby zpráva o daňové kontrole se stěžovatelem řádně projednána nebyla a ten by s ní byl řádným způsobem obeznámen až po podání odvolání, nezpůsobovalo by to nicotnost dodatečných platebních výměrů, nýbrž jen procesní vadu odstranitelnou v průběhu odvolacího řízení. Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (viz zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Stěžovatel zjevně měl zprávu o daňové kontrole k dispozici, když koncipoval své odvolání, ostatně z ní v odvolání i citoval. K uplatnění návrhů na doplnění dokazování měl stěžovatel prostor v návaznosti na seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, při projednání zprávy o daňové kontrole k tomu již prostor není. Materiálně by tak do práv stěžovatele ani v takovém případě zasaženo nebylo.

[34] Zcela přiléhavý je odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36, který též dovodil, že taková nezákonnost by ani nebránila prodloužení lhůty pro stanovení daně postupem podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Mají-li totiž správní orgány odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor (ten je ostatně potřebný i pro zamítnutí odvolání). Takový prostor odvolacímu orgánu dává právě ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle kterého se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Případná vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole proto v zásadě nevylučuje aplikaci § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. V neposlední řadě přiléhavost těchto dříve vyslovených závěrů Nejvyšší správní soud potvrdil (byť jen jako *obiter dictum*) i v rozsudku ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 Afs 25/2023-47, v případě kasační stížnosti společnosti AUTOFRÁŇA. Jiný důvod prekluze doměřené daňové povinnosti pak stěžovatel neuvádí a ani Nejvyšší správní soud uplynutí lhůty pro stanovení daně nezjistil.

[35] Dodatečné platební výměry nepostrádaly odůvodnění. Třebaže odkazovaly na zprávu o daňové kontrole s uvedením data 14. 4. 2020 (nikoliv 6. 4. 2020, byť to je skutečné datum doručení zprávy o daňové kontrole), Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i žalovaným v tom, že tato nepřesnost spočívající v uvedení data, kdy byla podle připojené doručenky písemnost vložena po uplynutí úložní lhůty do schránky stěžovatele, namísto data jejího doručení určeného podle § 47 odst. 2 daňového řádu či data, kdy byla zpráva o daňové kontrole vypracována, nemohla mít vliv na zákonnost výroku dodatečných platebních výměrů ani zkrátit stěžovatele na možnosti se seznámit s důvody jejich vydání, neboť zpráva o daňové kontrole byla současně zcela jednoznačným způsobem identifikována správným číslem jednacím.

[36] To platí tím spíše v situaci, kdy daňový řád skutečně nestanovil, že by na zprávě o daňové kontrole mělo být vyznačeno datum jejího vypracování. Vzhledem k tomu, že její standardní součástí podle § 88 odst. 4 daňového řádu bývá podpis daňového subjektu a úřední osoby správce daně, jímž je zpráva o daňové kontrole dokončena, přičemž podle § 60 odst. 1 daňového řádu se o s tím spojeném ústním jednání sepisuje protokol, jenž podle § 60 odst. 3 písm. c) daňového řádu musí obsahovat časový údaj o začátku a skončení jednání, datum dokončení zprávy o daňové kontrole obvykle vyplývá z připojeného protokolu o jejím projednání. V praxi se nicméně datum projednání uvádí i v samotné zprávě o daňové kontrole v okamžiku jejího podpisu daňovým subjektem, čemuž odpovídá i tomu vyhrazený prostor nad místem pro podpisy ve zprávě o daňové kontrole založené ve správním spise. Jelikož se však stěžovatel jejímu projednání vyhýbal, byl podle § 88 odst. 5 daňového řádu namísto toho relevantní den doručení zprávy o daňové kontrole. Ten ovšem logicky na zprávě o daňové kontrole uveden být nemohl, jelikož v okamžiku jejího dokončení nebyl znám. Lze jen doplnit, že na zprávě o daňové kontrole nechybí ani podpis oprávněné úřední osoby, přičemž její totožnost skutečně bezpečně plyne z porovnání tohoto podpisu s jinými listinami ve správním spise a též ze záhlaví zprávy o daňové kontrole, byť v něm jsou uvedeny dvě úřední osoby. Opakované doručení zprávy o daňové kontrole v průběhu odvolacího řízení již bylo nadbytečné, je tedy zbytečné se zabývat jeho okolnostmi.

[37] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v otázce zákonnosti předepsání penále. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením této otázky krajským soudem. Judikatura Nejvyššího správního soudu, z níž cituje, je přiléhavá.

[38] Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že *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*. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom dovodila, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu není dán správci daně k volné úvaze, nýbrž při naplnění zákonných podmínek (důvodný předpoklad doměření daně) je povinen takto postupovat, jinak ztrácí právo požadovat po daňovém subjektu penále z doměřené daně.

[39] V rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud akceptoval názor autorů odborné literatury, když uvedl: *„Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně,*

pokračování

tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“ V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33, pak Nejvyšší správní soud k výše uvedenému dodal, že *„otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“*

[40] Posoudí-li Nejvyšší správní soud v těchto intencích obsah spisové dokumentace, musí konstatovat, že stěžovatel ve svých úvahách nerespektuje časovou souslednost událostí a rozhodnou časovou rovinu. Není totiž podstatné, zda správce daně mohl důvodně předpokládat doměření DPH v okamžiku sepsání výzev k prokázání skutečností stěžovateli, natožpak až v okamžiku zpracování zprávy o daňové kontrole, nýbrž zda takový předpoklad mohl ze známých skutečností dovodit již v okamžiku, kdy daňovou kontrolu u stěžovatele zahajoval. Je tak nutné zkoumat rozsah skutečností známých správci daně dne 23. 5. 2017, nikoliv později. Z toho pak plyne, že není rozhodné ani to, co bylo správci daně známo v okamžiku vypracování zprávy o daňové kontrole u společnosti AUTOFRÁŇA, jež byla se zmocněncem společnosti projednána až dne 19. 5. 2020, resp. tuto zprávu o daňové kontrole lze použít spíše jen jako důkaz o tom, že určité skutečnosti správci daně nebyly známy ani tři roky po rozhodném okamžiku, jímž bylo zahájení daňové kontroly u stěžovatele.

[41] Zde je také třeba připomenout rozdíl mezi daní z příjmů a DPH. Zatímco předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou v zásadě veškeré příjmy daňového subjektu, a tudíž zjištění, že přijal na svůj účet určitou částku, v zásadě postačuje pro vznik důvodného předpokladu, že nezahrnutí této částky do daňového přiznání povede k doměření daně z příjmů, v případě DPH podléhá dani zdanitelné plnění (zpravidla dodání zboží či služeb).

[42] Výzvy k vydání listin zasílané pořizovatelům vozidel od společnosti AUTOFRÁŇA, na jejichž základě (jak plyne ze zprávy o daňové kontrole DPH u této společnosti) v průběhu září a října 2016 správce daně zjistil, že nad rámec plateb zaúčtovaných společností AUTOFRÁŇA někteří zákazníci hradili navíc i další platbu na soukromý účet stěžovatele, ještě nevypovídají o tom, že by těmto zákazníkům stěžovatel poskytl jakékoliv zdanitelné plnění. Tomu ostatně odpovídá i pozdější hodnocení těchto zjištění správcem daně ve zprávě o daňové kontrole DPH u společnosti AUTOFRÁŇA, když tuto praxi hodnotil jako vědomé a účelové obcházení zákonných předpisů a snahu společnosti zastřít skutečnou výši úplaty za prodej vozidel (srov. str. 38, 40 či 49) a částky zaslané na účet stěžovatele zahrnul do základu DPH ze zdanitelných plnění poskytnutých společností AUTOFRÁŇA. Stěžovatel netvrdí, že by z listin shromážděných správcem daně do 23. 5. 2017 plynulo, že by sám stěžovatel poskytnul odesílatelům plateb nějaké konkrétní zdanitelné plnění. Sice to nebylo možné zcela vyloučit, a proto též správce daně s ohledem na tyto indicie zahájil daňovou kontrolu i u stěžovatele, ale rozhodně se to v té době nejevilo jako pravděpodobné.

Naopak bylo možné předpokládat, že touto cestou stěžovatel pouze snižoval daňovou povinnost jím ovládané společnosti AUTOFRÁŇA a zároveň si tím z této společnosti svým způsobem vybíral nezdaněné podíly na zisku, ovšem samotná zdanitelná plnění pravděpodobně v daných případech poskytovala společnost. Lze jen podotknout, že ze zprávy o daňové kontrole plyne, že výzvu k prokázání skutečností v souvislosti s těmito platbami na soukromý účet stěžovatele správce daně směřoval společnosti AUTOFRÁŇA až dne 25. 7. 2018 a odpověď společnosti na ni obdržel dne 3. 9. 2018, tj. dávno po zahájení daňové kontroly u stěžovatele. Při zahájení daňové kontroly u stěžovatele správce daně ještě nedovozoval (a ani neměl dostatečný důvod dovozovat), že by tyto platby měly souviset se zdanitelnými plněními poskytnutými stěžovatelem. Skutečnost, že na konci daňové kontroly vedené se stěžovatelem správce daně již měl za to, že stěžovatel v dané souvislosti nějaká zdanitelná plnění poskytl, nedokazuje, že potřebnými informacemi disponoval již v okamžiku jejího zahájení. Ostatně správce daně v tomto směru jen dovozoval, že stěžovatel i přes vznesené pochybnosti o poskytnutí plnění stěžovatelem neunesl své důkazní břemeno, a proto mu doměřoval daň, tj. v této oblasti nepanovalo jasno (stav *non liquet*) ani na konci daňové kontroly u stěžovatele.

[43] Také stěžovatelem zmiňované pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatnění daně na vstupu společností AUTOFRÁŇA v souvislosti s investicemi do prodejního areálu vlastněného stěžovatelem nemohly v rozhodné době vyvolávat pochybnosti o oprávněnosti uplatnění daně na vstupu v souvislosti s tímto areálem z jiných zdanitelných plnění přijatých naopak stěžovatelem. Nejednalo se o plnění totožná a důvody neuznání odpočtů se také lišily – společnost AUTOFRÁŇA je nemohla uplatnit, jelikož prodejní areál jí nepatřil, zatímco stěžovatel proto, že pronájem ponechal v režimu osvobození od DPH, a proto mu v dané souvislosti nenáležel nárok na odpočet. V obou případech sice byl problém současně i s prokázáním, zda se zdanitelná plnění vůbec (resp. v deklarovaném rozsahu) uskutečnila, ovšem zcela logicky se jednalo o různých přijatá zdanitelná plnění (Nejvyšší správní soud nepředpokládá, že stěžovatel ve své obecně formulované námitce hodlal tvrdit, že totéž přijaté plnění bylo papírově vykazováno dvakrát, jednou pro společnost AUTOFRÁŇA a jednou pro stěžovatele).

[44] Nejvyšší správní soud akceptuje i závěry krajského soudu týkající se neprokázání použití zdanitelných plnění přijatých od společností ADAPA a coraHB pro ekonomickou činnost stěžovatele. Stěžovateli v prvé řadě nelze přisvědčit v tom, že by se krajský soud nezabýval jím předloženými evidencemi použití pneumatik a náhradních autodílů. Krajský soud tyto evidence hodnotil, ovšem ztotožnil se v první řadě již se závěrem správce daně opakovaným v napadeném rozhodnutí k oběma skupinám deklarovaných dodání, že tvrzením stěžovatele odporuje absence pneumatik a náhradních dílů v inventurách skladového zboží. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s tím, že s ohledem na množství nakupovaných pneumatik a náhradních dílů a průběžnou činnost stěžovatele je v podstatě vyloučeno, aby na konci roku neměl na skladě nějaké pneumatiky a náhradní díly, které ještě (jak tvrdí) nezabudoval do prodávaných vozidel, resp. je k nim nepřiložil jako příslušenství. I když lze pochopit, pokud z kupních smluv nelze vyčíst, že prodávaný vůz byl opravován a že přitom byly použity konkrétní náhradní díly, stěžovatel by měl být také schopen předložit reklamační protokoly či obdobné dokumenty v těch případech, kdy náhradní díly dle svých slov použil na opravy reklamovaných vozidel. V každém případě absence takových údajů v situaci, kdy v rámci inventur stěžovatel žádné pneumatiky ani

pokračování

náhradní díly na skladu neměl, podstatně zpochybňuje jeho tvrzení, že nakoupené zboží použil v rámci své ekonomické činnosti.

[45] V dané situaci Nejvyšší správní soud nemá důvod cokoliv namítat proti závěru krajského soudu, že rukou psané záznamy, jež stěžovatel ve svém odvolání prezentoval jako evidenci použití nakoupeného zboží, jsou krajně nedůvěryhodné. Svou roli v tom hraje skutečně i časová rovina, spočívající v tom, že stěžovatel byl vyzván k prokázání použití zboží pro svou ekonomickou činnost již výzvou správce daně ze dne 27. 3. 2018, který také poukazoval na to, že z poskytnutých podkladů využití zboží dodaného společnostmi ADAPA a coraHB v ekonomické činnosti stěžovatele nevyplývá, a nadto odporuje inventurním soupisům. Stěžovatel přitom v reakci na tuto výzvu žádné související doklady nepředložil a v důkazní rovině nereagoval ani na výsledek kontrolních zjištění, s nímž byl seznámen dne 18. 11. 2019. Zpráva o daňové kontrole proto také k těmto přijatým zdanitelným plněním argumentovala zcela shodně jako seznámení s výsledkem kontrolních zjištění. Stěžovatel poprvé jím tvrzené „evidence“ předložil až v odvolacím řízení postupně ve dnech 10.-12. 6. 2019. S ohledem na jejich podobu a předložení více než rok poté, co byl k doložení užití přijatých plnění pro svou ekonomickou činnost vyzván, je ani Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvěryhodný doklad použití, neboť sdílí obavu krajského soudu, že se jedná nikoliv o listiny vznikající v době tvrzeného využití náhradních dílů a pneumatik, ale o dodatečně fabrikované soupisy, jejichž soulad s realitou nelze dodatečně ověřit. Pokud na výtku krajského soudu, že nelze ani ověřit, že vypsané dílčí údaje se týkají vozů, s nimiž obchodoval, stěžovatel namítá, že to lze prověřit porovnáním se skladovou evidencí, opomíjí, že napadené rozhodnutí je založeno mj. i na tom, že vůbec žádnou skladovou evidenci nedoložil (což stěžovatel v žalobě nijak nezpochybnil). S ohledem na nepředložení skladové evidence se ani nelze podivovat konstatování krajského soudu, že jsou v účetních a daňových dokladech stěžovatele vážné mezery.

[46] I když je třeba připustit, že jak napadené rozhodnutí, tak i napadený rozsudek se ve své argumentaci konkrétněji vyjadřují jen k podobě evidence použití náhradních dílů od dodavatele coraHB, na evidenci využití pneumatik od dodavatele ADAPA i tak dopadaly výše uvedené obecné závěry o nedůvěryhodnosti bez vysvětlení opožděně předložených nestandardních evidencí, nehledě na to, že konkretizovaná argumentace k podobě jedné z těchto evidencí (např. argument o nedostatečnosti neúplného VIN kódu) analogicky stejnou měrou dopadala i na evidenci druhou. Námitka, že žádný právní předpis nepředepisuje podobu takové evidence, nemá na zmíněné pochyby vliv.

[47] Nejvyšší správní soud se tedy neztotožňuje s námitkou stěžovatele, že se žalovaný ani krajský soud evidencí využití pneumatik vůbec nezabývali, a ani nesouhlasí s tím, že by méně konkrétní argumentace k podobě jedné z evidencí způsobovala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí či napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. I samotná nedůvěryhodnost předložené dokumentace je argumentem dostačujícím pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatele.

[48] Důvodná konečně není ani stěžovatelova argumentace proti nákladovému výroku napadeného rozsudku. Krajský soud žádnému z účastníků nepřiznal náhradu nákladů řízení na základě principu, že v případě dílčího úspěchu účastníků je třeba nejprve stanovit míru úspěchu obou stran, následně tyto míry poměřit a až nakonec stanovit rozsah náhrady nákladů řízení úspěšnější ze stran. Vyšel přitom ze většinových závěrů prezentovaných

v komentářové literatuře (srov. např. Kocourek, T. in: Kühn, Z., a kol. *Soudní řád správní. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, komentář k § 60, bod 8); alternativní závěr, že jakékoliv „krácení“ míry úspěchu žalobce není namístě s ohledem na to, že správním orgánům se náklady řízení v řízeních před správními soudy pravidelně nepřiznávají (Jirásek, J., in: Blažek, T. a kol. *Soudní řád správní – online komentář.* 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2014, komentář k § 60, část B. Částečný úspěch), za správný nepovažoval.

[49] Stěžovatel tento závěr napadá ze dvou důvodů. Zaprvé krajskému soudu vytýká, že nezohlednil, že žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, a zadruhé, že se odchýlil od svých judikaturních závěrů v jiné věci.

[50] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*

[51] Pokud jde o odkaz stěžovatele na judikaturní rozkol před krajským soudem, ten nemůže být důvodný již proto, že rozsudek č. j. 62 Af 33/2021-136 ze dne 12. 10. 2023 je pozdější než kasační stížností napadený rozsudek, jenž byl vyhlášen dne 27. 9. 2023. Stěžovatelem zmiňovaný konkurenční rozsudek mu nemohl zakládat jakékoliv legitimní očekávání, jelikož v době vydání napadeného rozsudku neexistoval a rozhodující senát k němu z povahy věci nemohl jakýmkoliv způsobem přihlížet. Stěžovatel přitom neuvádí, že by k této otázce existovala judikatura vyšších soudů či judikatura dřívější, s níž se měl krajský soud vypořádat. Žalovaný naopak poukázal na tři různé rozsudky Nejvyššího správního soudu, které potvrdily, že při výpočtu náhrady nákladů řízení je třeba postupovat stejně, jako to činil krajský soud v napadeném rozsudku.

[52] Nadto se ve skutečnosti o žádný rozkol nejedná. Jak totiž vysvětluje judikatura odkazovaná žalovaným, je třeba rozlišovat situace, kdy je jednou žalobou napadeno více samostatných správních rozhodnutí, a soud tak ve společném řízení rozhoduje o několika věcech najednou, od situace, kdy je žalobou napadeno jediné správní rozhodnutí, které obsahuje z materiálního hlediska více dělitelných výroků, a tedy je přezkoumávána jediná věc, byť přezkum jednotlivých oddělitelných výroků může skončit odlišným výsledkem. Platí, že *„v případě částečného úspěchu ve věci má právo na náhradu nákladů ten účastník, jehož míra procesního úspěchu převažuje nad mírou procesního neúspěchu. Účastníku lze přiznat náhradu části nákladů řízení ve výši odpovídající rozdílu mezi mírou procesního úspěchu a mírou procesního neúspěchu.“* Nezáleží přitom na tom, kolik platebních výměrů bylo předmětem odvolacího řízení zakončeného jediným žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-136, bod 69). Je-li ale napadeno více rozhodnutí jedinou žalobou, *„úspěch ve věci je třeba posoudit ve vztahu ke každému jednotlivému žalobou napadenému správnímu rozhodnutí samostatně“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 2 Afs 44/2015-23, bod 12).

[53] Krajský soud v rozsudku ze dne 12. 10. 2023, č. j. 62 Af 33/2021-136 (jde o rozsudek ve věcech společnosti AUTOFRÁŇA, v té době již se změněným názvem), na podkladě jediné žaloby přezkoumal dvě rozhodnutí žalovaného. Zatímco v jednom případě byl tamější žalobce plně úspěšný, ve druhém případě zcela neuspěl. Šlo tedy jen o to, rozdělit

pokračování

náklady vynaložené žalobcem podle jednotlivých přezkoumávaných rozhodnutí a ve vztahu ke zrušenému rozhodnutí mu přiznat plnou náhradu s ním souvisejících nákladů řízení. Ke kompenzaci vzájemných nároků by případně docházelo jen v situaci, že by žalovaný měl nějaké právo na náhradu nákladů řízení v souvislosti s druhým rozhodnutím, ve vztahu k němuž byl naopak plně úspěšný on. Ve skutečnosti tedy ani nešlo o situaci poměrného úspěchu ve věci a věta druhá § 60 odst. 1 s. ř. s. nebyla aplikována.

[54] Naopak v nyní napadeném rozsudku se krajský soud zabýval jedinou věcí – napadeným rozhodnutím žalovaného, který jím rozhodl o jediném odvolání stěžovatele, jež směřovalo proti 24 dodatečným platebním výměrům na DPH. I když v napadeném rozhodnutí byly dodatečně korigovány zřejmé nesprávnosti opravným rozhodnutím, samo opravné rozhodnutí není předmětem soudního přezkumu. S ohledem na to, že výrok napadeného rozhodnutí je materiálně dělitelný podle toho, ke kterému z dodatečných platebních výměrů se vztahuje, byl krajský soud povinen v situaci, kdy stěžovatel uspěl s žalobními body, které zpochybňovaly zákonnost doměření daně jen v některých z těchto zdaňovacích období, omezit svůj zrušovací výrok jen na dotčené části výroku, zatímco ve zbylé části zůstalo napadené rozhodnutí nedotčeno. V tomto případě tedy skutečně šlo o částečný úspěch žalobce a žalovaného v téže věci a bylo nutné poměřit vzájemný úspěch účastníků, který byl při poměru 12:12 na obou stranách shodný a navzájem se beze zbytku vykompenzoval. Žádnému z účastníků proto náhrada nákladů řízení nenáležela, bez ohledu na to, jak vysoké náklady na řízení před krajským soudem účelně vynaložili.

IV.

Závěr a náklady řízení

[55] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[56] 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. Žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 23. ledna 2025

JUDr. Filip Dienstbier, PhD.
předseda senátu