



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobce: J. G., narozený X
sídlem X
zastoupený JUDr. Ing. Hanou Skalickou, Ph.D., BA, advokátkou
sídlem Staroměstské náměstí 88/10, 293 01 Mladá Boleslav

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2024, č. j. 28194/24/5200-10422-713122,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 3. 11. 2023 dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob č. j. 2206981/23/2510-50521-505998, kterým byla žalobci doměřena za zdaňovací období 2016 daň podle pomůcek ve výši 533 194 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 106 639 Kč, č. j. 2207159/23/2510-50521-505998, kterým byla žalobci doměřena za zdaňovací období 2017 daň podle pomůcek ve výši 496 825 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 99 365 Kč, a č. j. 2207249/23/2510-50521-505998, kterým

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

byla žalobci doměřena za zdaňovací období 2018 daň podle pomůcek ve výši 293 693 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 58 739 Kč.

2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 9. 2024, č. j. 28194/24/5200-10422-713122, podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změnil výše uvedené dodatečné platební výměry tak, že snížil částku doměřené daně za zdaňovací období 2016 na 525 214 Kč a penále na 105 043 Kč, za zdaňovací období 2017 snížil částku doměřené daně na 484 432 Kč a penále na 96 887 Kč a za zdaňovací období 2018 snížil částku doměřené daně činí na 280 463 Kč a penále na 56 093 Kč.
3. Žalobou se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a dodatečných platebních výměrů a požadoval přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

4. Žalobce namítal, že mu daň byla doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. K zahájení kontroly došlo dle žalobce již dne 27. 1. 2020. Již tohoto dne totiž poskytla žalobcova účetní správci daně na základě jeho výzvy řadu podkladů a další podklady mu byly poskytnuty v rámci ústního jednání konaného dne 5. 2. 2020. Součástí předložených podkladů byly i kupní smlouvy, jejichž předmětem byl nákup automobilů ze strany žalobce, k nimž správce daně učinil poznámku, že v nich obsažené ručně vepsané údaje, jimiž měly být identifikováni jednotliví prodávající, jsou nečitelné. To podle žalobce vyplývá z protokolu o ústním jednání, který správce daně vyhotovil téhož dne pod č. j. 246524/20/2510-60562-500633. Dále správce daně vydal dne 12. 2. 2020 výzvu č. j. 287416/20/2510-60562-507633, již podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu vyzval společnost AURES Holdings a.s., k poskytnutí údajů, jež jsou nezbytné pro správu daní u žalobce. Stejně výzvy činil správce daně i poté, co byl vyhotoven protokol o zahájení kontroly. Je tedy zřejmé, že již v lednu 2020 a na začátku února 2020 správce daně prováděl nikoliv vyhledávací, ale kontrolní činnost. Kontrola tedy nebyla zahájena až dne 25. 2. 2020, kdy byl sepsán protokol o zahájení kontroly, neboť za první úkon správce daně vůči žalobci zahajujícím kontrolu ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, je nutno považovat poskytnutí podkladů, k němuž došlo dne 27. 1. 2020. V této souvislosti žalobce připomněl, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá – jak je patrné z jím citovaných částí bodů 17, 18 a 22 rozsudku tohoto soudu ze 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41, že orgány finanční správy nesmí postupy při správě daní zaměňovat a vybírat si ten, který se mu nejlépe hodí.
5. Nicméně i pokud by se soud neztotožnil s tím, že daňová kontrola fakticky začala již 27. 1. 2020, pak formálně začala 25. 2. 2020, a tedy by ve všech třech případech zdaňovacích období uplynula 25. 2. 2023. Poznamenal, že úkonem, který by mohl mít vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně, je mezinárodní spolupráce při správě daní. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Správce daně odeslal žádosti o mezinárodní výměnu informací (dále jen „MVI“) k jednotlivým vozidlům v počtu 31 vozidel z celkových prodaných 111 vozidel v roce 2016, 32 vozidel z celkových prodaných 80 vozidel v roce 2017 a 17 vozidel z celkových prodaných 51 vozidel v roce 2018. V důsledku toho by tedy prekluzivní lhůta mohla podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu uplynout později. Judikaturou Nejvyššího správního soudu však bylo dovozeno, že ne každé mezinárodní dožádání nutně vede k prodloužení lhůty pro stanovení daně. Bylo dovozeno, že pouze taková žádost, která je způsobilá přispět ke správnému stanovení daně, může být důvodem pro stavení prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Poukázal na to, že na str. 38 zprávy o daňové kontrole sám správce daně uvádí, že mezinárodní dožádání v rozsahu, v jakém je navrhoval žalobce, neprovedl, protože by byla neúčelná, neboť by nevedla k jednoznačnému zjištění skutkového stavu. Mezinárodní dožádání, která byla ohledně daně z příjmů provedena u soukromých osob, tak byla dle žalobce neúčelná, tudíž nemohla vést k prodloužení lhůty pro stanovení daně. Prekluzivní lhůta ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2016 až 2018 tak uplynula 27. 1. 2023, resp. 25. 2. 2023.
7. K odlišné klasifikaci příjmů, k níž dospěl žalovaný narozdíl od správce daně, neměl žalobce připomínek k matematickému výpočtu žalovaného, avšak nesouhlasil s tím, že formulářové kupní smlouvy nebyly vyhodnoceny jako důkaz a daň byla stanovena pomůckami, přestože předložil důkazní prostředky o jeho skutečných nákladech, které nebyly správcem daně vzaty v úvahu. Jinými slovy, pokud by 242 formulářových smluv bylo osvědčeno za důkaz, a správce daně by ochránil dobrou víru a legitimní očekávání žalobce, pak by žalobci neměla být dodatečně stanovována žádná daň, a to ani daň z příjmů fyzických osob.
8. Dále namítal, že jednal v dobré víře a v souladu se svým legitimním očekáváním, že orgány finanční správy budou jeho situaci posuzovat shodně jako již dříve posoudily situaci skutkově obdobnou, avšak tyto postupovaly v rozporu se svou správní praxí. Žalobce jim taktéž vytýkal, že neprovedly jím navržené výsledky svědků.
9. Žalobcova dobrá víra a jeho legitimní očekávání byly založeny tím, že správce v minulosti akceptoval úplně stejné smlouvy jako důkaz o obchodování s použitými vozidly v případě místního šetření provedeného u jeho matky paní K. G. a neshledal v jejím případě důvod k doměření daně. Žalobce na tuto skutečnost opakovaně v průběhu řízení před orgány finanční správy poukazoval. Správce daně se s touto argumentací ve zprávě o kontrole vypořádal tak, že se nejedná o srovnatelnou situaci, neboť v případě žalobcovy matky proběhlo pouze místní šetření, nikoli daňová kontrola.
10. Žalobce je přitom toho názoru, že se o srovnatelnou situaci jedná. Místní šetření i daňová kontrola jsou součástí vyhledávacích postupů upravených ve stejném dílu daňového řádu a cíl správy daní v podobě správného zjištění a stanovení daně vymezený v § 1 odst. 2 daňového řádu musí být pro všechny vyhledávací postupy shodný. Šetření týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2009 a 2010 uplatňované ve zvláštním režimu z titulu prodeje dovezených použitých vozidel probíhala u žalobcovy matky v letech 2011 a 2012 a ač správce daně formálně nezahájil daňovou kontrolu, fakticky se choval, jako by ji vedl. Žalobce byl tudíž v dobré víře, že doklady, které shromažďuje při svých obchodech s použitými vozidly, obstojí při případné daňové kontrole, a tím pádem měl legitimní očekávání, že skutkově shodná situace bude posouzena správcem daně shodně. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, přitom plyne, že na dodržení zásady ochrany práv nabytých v dobré víře je třeba trvat i tehdy, pokud by byla předchozí praxe správních orgánů nezákonná a lze ji změnit, jen pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.
11. Tím, že daňové orgány neakceptovaly žalobcovy návrhy na provedení výsledku některých svědků (Z. H., bývalé zaměstnankyně správce daně, účetní žalobce a matky žalobce), je dle jeho přesvědčení napadené rozhodnutí zatíženo vadou, která mohla mít vliv na jeho zákonnost, a to z následujících důvodů.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

12. Výslech svých zaměstnanců odmítl správce daně provést právě proto, že se v případě šetření u žalobcovy matky nemělo jednat o skutkově shodnou situaci. Tak tomu dle žalobcovy názoru není. I tyto svědecké výpovědi mohly prokázat žalobcovu dobrou víru a legitimní očekávání. Neprovedení výslechu účetní žalobce a jeho matky odůvodnil správce daně tím, že se přímo neúčastnila nákupů a prodejů ojetých vozidel, jichž se týkala daňová kontrola. Její výpověď by proto nemohla prokázat, že žalobce splnil podmínky pro aplikaci zvláštního režimu dle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. To je sice pravda, ale tato osoba účtovala o veškerých dokladech, jimiž disponovala žalobcová matka i žalobce. Mohla tedy osvědčit, že se u obou jednalo typově o shodné podklady a shodnou skutkovou situaci a tím i žalobcovu dobrou víru ohledně jím shromažďovaných podkladů a legitimní očekávání, že při daňové kontrole obtojí a na jejich základě správce daně jeho situaci posoudí stejně jako v případě jeho matky. Prostřednictvím výpovědi žalobcovy matky pak mohlo být prokázáno, že správce daně měl při u ní prováděném šetření k dispozici stejné smlouvy jako posléze v řízení vedeném se žalobcem a že na rozdíl od tohoto řízení je během šetření nijak nezpochybnil. Co týče žalovaného, ten se k neprovedení těchto výslechů vyjádřil v napadeném rozhodnutí pouze tak, že se ztotožnil s názory správce daně a žádné další argumenty neuvedl.

Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný přisvědčil žalobci, že v jistých případech může dojít fakticky k zahájení daňové kontroly dříve než formálním úkonem správce daně vymezujícím předmět a rozsah daňové kontroly, avšak to se nestalo v řešené věci. Aby k tomu došlo, musel by správce daně překročit meze vyhledávací činnosti a přistoupit k ověřování konkrétních skutkových okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Taková situace však v žalobcově případě nenastala. E-mailová komunikace, kterou správce daně vedl s účetní žalobce a v rámci níž mu byly předány určité podklady, sloužila správci daně pouze ke shromažďování důkazních prostředků. Správce daně neprováděl jejich kontrolu ani hodnocení. K zahájení daňové kontroly u žalobce tudíž nemohlo v důsledku této komunikace dojít již dne 27. 1. 2020. V této souvislosti žalovaný odmítl, že by spisový materiál ohledně komunikace s účetní žalobce nebyl úplný. Daňovou kontrolu nemohlo z materiálního hlediska zahájit ani ústní jednání konané dne 5. 2. 2020 v sídle správce daně, jehož předmětem bylo předání dokladů vztahujících se k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů. Též v tomto případě správce daně pouze převzal předávané podklady, aniž by je nějakým způsobem hodnotil či se v souvislosti s nimi doptával na jakékoliv okolnosti žalobcovy ekonomické činnosti.
14. To samé platí v případě výzvy k poskytnutí informací odeslané společnosti AURES Holdings a.s. Tuto výzvu správce daně vydal během vyhledávací činnosti podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu „za účelem plošného sběru informací potřebnou pro správu daní“ a následně ji po zahájení kontroly přeřadil do veřejné části spisu. To samo o sobě nelze považovat za provádění kontrolní činnosti, jak se domnívá žalobce. Odpověď na tuto výzvu byla nadto správci daně doručena až po zahájení kontroly. Při zahájení kontroly ji tedy neměl správce daně k dispozici a nadto se jí ani v rámci hodnocení důkazních prostředků nezabýval. Jejím obsahem byly informace o prodeji ojetých vozidel v České republice, což nebylo předmětem pochybností správce daně.
15. Vyhledávací činnost správce daně v žalobcově případě kromě toho trvala velmi krátkou dobu, protože velmi záhy po jejím započatí dne 27. 1. 2020 následovalo dne 25. 2. 2020 zahájení kontroly. Prostřednictvím vyhledávací činnosti tudíž nedocházelo ze strany správce daně k umělému prodlužování lhůty pro stanovení daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

16. Závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41, citované žalobcem proto nepovažuje žalovaný za přílehlavé. Za takové lze dle jeho názoru považovat naopak jím citované závěry vyslovené v rozsudcích tohoto soudu ze dne 15. 6. 2021, č. j. 3 Afs 348/2019-34, body 35 a 36, ze dne 9. 8. 2022, č. j. 9 Afs 60/2020-60, bod 32, a ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41, bod 44.
17. Žalovaný setrval na závěru, že mezinárodní dožádání v této věci stavěla lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Mezinárodní dožádání nelze v tomto případě považovat za neúčelná, neboť správce daně prostřednictvím institutu mezinárodní výměny informací ověřoval, komu původní evidovaní vlastníci prodali předmětná vozidla a za jakou cenu (součástí byla i žádost o kopii smlouvy). V případě, že by byl zjištěn prodej vozidla jiné osobě než žalobci, požádal správce daně o stejné šetření u této osoby. Je tedy patrné, že správce daně cílil své otázky tak, aby ověřil tvrzení žalobce o výši uplatněných výdajů, resp. zjistil za jakou cenu žalobce vozidla pořídil. K tomu žalovaný poznamenal, že žalobce v daňovém řízení nepředložil takové důkazy, kterými by dostatečným způsobem prokázal, jaké byly jeho výdaje na koupi předmětných vozidel ze zahraničí. Žalovaný připomněl, že v sedmi případech byl potvrzen prodej žalobci (resp. jeho synovi), avšak za výrazně nižší cenu, než tvrdil žalobce, přílohou odpovědi byly zaslány i kopie smluv, které se formátem liší od smluv doložených žalobcem. V dalších případech prodávající např. uvedli, že se žalobcem obchodní vztah neuzavřeli, nebo uvedli, že vozidla byla s neopravitelnou vadou, byla dána k likvidaci či jako protiúčet k nákupu nového vozidla. V několika případech prodávající uvedli jiné osoby, kterým vozidla prodali za jinou prodejní cenu. Několik prodávajících si již okolnosti prodeje vozidel nepamatovalo. Žalovaný tak nepochyboval o účelnosti mezinárodních dožádání, která měla za následek stavění lhůty pro stanovení daně.
18. Tím se žalobcova věc liší do věci, jíž se zabýval Nejvyšší správní soud v žalobcem zmiňovaném rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53. V té bylo mezinárodní dožádání zjevně bezúčelné.
19. Žalovaný uvedl, že příjmy žalobce byly stanoveny dostatečně přesně, jelikož hlavním důkazem byly výpisy z jeho bankovních účtů. Složitější však bylo určit výdaje žalobce. Žalovaný k tomu konstatoval, že žalobce sice jako další důkaz předložil v průběhu daňové kontroly daňovou evidenci, nicméně její úplnost a správnost byla správcem daně zpochybněna. V případě zpochybněných výdajů žalobce mj. uvedl, že není schopen identifikovat osoby, od kterých vozidla pořídil. Správce daně tak neměl k dispozici takové důkazní prostředky, aby mohl zjistit výši skutečně vynaložených výdajů. Ani prostřednictvím MVI nebyla tvrzení žalobce stran výše výdajů prokázána. Žalobce v rámci důkazního břemene nedoložil takové důkazy, které by v plném rozsahu a bezpochybným způsobem prokázaly veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které uvedl v daňových přiznáních. V posuzovaném případě se správci daně nepodařilo zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Lze konstatovat, že žalobce nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Žalovaný připomněl, že stěžejním důkazem nemohly být ani kupní smlouvy na předmětná vozidla, neboť jména prodávajících byla nečitelná, a to včetně jejich adres. Dodal, že i sám žalobce uznal nečitelnost údajů z kupních smluv. Taktéž ze strany německých finančních orgánů byly některé žádosti o MVI zamítnuty, a to z důvodů nečitelnosti údajů na kupních smlouvách. Žalovaný poznamenal, že správce daně neměl jinou možnost než stanovit daň podle pomůcek.

20. Poukázal na napadené rozhodnutí, kde se zabýval otázkou žalobcova legitimního očekávání a vyložil důvody, proč neprovedl výslech žalobcem navržených svědků. Nelze tedy přisvědčit tvrzení žalobce, že se žalovaný k argumentaci legitimním očekáváním ze strany žalobce vůbec nevyjádřil. Žalovaný přitom neměl důvod, aby nesetřval na svém závěru, že se v případě matky žalobce nejednalo skutkově o totožnou situaci. Vyhledávací činnost byla v tomto případě zaměřena pouze k jednomu dílčímu aspektu deklarovaných nákupů vozidel, jelikož nebyly správci daně známy žádné jiné okolnosti, které by nasvědčovaly tomu, že nákup a prodej ojetých vozidel se neuskutečňoval tak, jak bylo v kupních smlouvách deklarováno. Vyhledávací činnosti u žalobcovy matky byla ukončena s doporučením provést daňovou kontrolu, ta však nebyla na základě interního rozhodnutí správce daně provedena. V důsledku toho nebyla v jejím případě nastolena totožná skutková situace, kterou by měly nyní orgány finanční správy zohledňovat.
21. Jakkoliv žalovaný nezpochybňoval závěry týkající se správní praxe zakládající legitimní očekávání, jež plynou z žalobcem odkazovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS, ani význam zásady legitimního očekávání zakotvené § 8 odst. 2 daňového řádu, měl za to, že v žalobcově případě se jednalo o skutkově odlišný případ, a k jejímu porušení proto nedošlo.
22. Žalovaný uvedl, že svědkyně H. a R. mohly vypovídat pouze k obchodům uskutečněným matkou žalobce, a nikoliv žalobcem samotným. Ani eventuální potvrzení paní R., že K. G. i žalobce shromažďovali k nákupu vozidel z ciziny stejné doklady, není pro šetřenou věc relevantní, neboť žalobce neuvedl, že by se paní R. přímo účastnila nákupů ojetých vozidel žalobcem, a měla tak disponovat očitými informacemi o samotném průběhu a okolnostech obchodních transakcí s šetřenými vozidly. K tomu žalovaný doplnil, že žalobcem navrhované důkazy nebyly provedeny z důvodu nulové důkazní potence. Nelze tedy dle názoru žalovaného spatřovat nezákonnost napadeného rozhodnutí či dodatečných platebních výměrů v tom, že žalovaný (resp. správce daně) odmítl provést důkazní návrh žalobce na základě jednoho ze tří judikaturou správních soudů aprobovaných důvodů, tj. skutečnost již byla bez pochybností zjištěna, důkaz nemá vztah k předmětu řízení (sporné otázky) nebo má ve vztahu k prokazované skutečnosti nulovou důkazní potenci. K poznámce žalobce o návrhu na výslech jeho matky, žalovaný uvedl, že paní G. zemřela ještě před začátkem odvolacího řízení, a proto se žalovaný touto otázkou vůbec nezabýval, neboť výslech svědkyně nemohl být z objektivních důvodů proveden.

Replika žalobce

23. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval stručným podáním, v němž uvedl, že vyjádření žalovaného z velké části obsahuje tatáž tvrzení, která žalovaný uváděl již v průběhu daňového řízení a která žalobce považuje za nesprávná z důvodů, které podrobně specifikoval v žalobě, pročez plně odkázal na podanou žalobu.

Jednání soudu

24. Při jednání soudu dne 15. 4. 2026 zástupkyně žalobce poukázala na to, že jejich hlavním argumentem je prekluze pro doměření daně. Dála namítala, že nebyly splněny podmínky pro přechod na doměření daně dle pomůcek. Žalobce totiž správci daně doložil 242 kupních smluv, které správce daně neakceptoval. Poukázala na to, že podobné kupní smlouvy, jaké doložil žalobce správci daně, byly v minulosti u matky žalobce správcem daně přijaty. Proto byl toho názoru, že podniká správně. Konstatovala, že žalobce předložil správci daně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňovou evidenci. Navrhla, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a žalobci byla přiznána náhradu nákladů řízení.

25. Žalobce sám uvedl, že navrhuje výslech bývalé účetní jeho matky paní R., jeho účetní paní J., zaměstnankyně správce daně paní H. a dalších zaměstnanců správce daně, kteří prováděli vyhledávací činnost u matky žalobce.
26. Pověřený pracovník žalovaného konstatoval, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Navrhl zamítnutí žaloby s tím, že náhradu nákladů řízení žalovaný nepožaduje.
27. Soud při jednání podle § 52 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), pro nadbytečnost neprovedl k návrhu žalobce dokazování výpověďmi paní R., paní J., paní H. a dalších zaměstnanců správce daně, kteří prováděli vyhledávací činnost u matky žalobce. Pro posouzení věci byl totiž dostatečný již obsah předloženého správního spisu. Lze také zdůraznit, že okolnosti, za kterých probíhala v roce 2011 a 2012 vyhledávací činnost správce daně u matky žalobce, nejsou pro posouzení věci rozhodné. Výpovědi uvedených svědkyň by tudíž neměly ani potenci ve vztahu k obchodním případům žalobce, jak bude též níže vyloženo.

Posouzení věci soudem

28. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
29. Na tomto místě soud předesílá, že po prostudování obsahu předloženého správního spisu, po provedeném ústním jednání a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
30. Žalobce namítal, že v průběhu řízení došlo k prekluzi práva stanovit daň. Daňová kontrola byla u žalobce v důsledku tomu předcházejícího postupu správce daně zahájena dříve než v den, kdy byl sepsán protokol o zahájení kontroly, a žádosti o mezinárodní spolupráci, které v průběhu řízení realizoval správce daně, nestavěly běh lhůty pro stanovení daně.
31. Podle § 87 odst. 1 věty první daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Z tohoto ustanovení vyplývá, že zahájení daňové kontroly mohlo být realizováno jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplnil tři v tomto ustanovení předepsané náležitosti: byl při něm vymezen (i) předmět a (ii) rozsah daňové kontroly a (iii) správce daně při něm současně začal provádět konkrétní kontrolní úkony (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29, body 34 až 36).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

32. V posuzovaném případě není sporu o tom, že protokol o zahájení kontroly, na základě jejíhož výsledku byla vydána prvostupňová rozhodnutí a následně i napadené rozhodnutí, byl sepsán dne 25. 2. 2020. Sporné je, zda správce daně tím, že ještě před jeho sepsáním vyžadoval od žalobce a od společnosti AURES Holdings a.s. podklady, které mu byly následně poskytnuty ve dnech 27. 1. 2020 a 5. 2. 2020 a 26. 2. 2020, postupoval v mezích své vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu, kdy pouze „mapoval terén“, anebo zda již tyto meze překročil a *de facto* zahájil daňovou kontrolu ve smyslu § 85 a násl. daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, bod 23). Žalobce má samozřejmě pravdu v tom, že daňové orgány si nemohou mezi uvedenými postupy libovolně vybírat. Rozlišování mezi vyhledávacími a kontrolními postupy je totiž významné z hlediska jejich rozdílných důsledků pro právní sféru dotčeného daňového subjektu včetně rozsahu procesních práv, kterými může disponovat. To bez jakýchkoliv pochyb plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu včetně žalobcem citovaných částí rozsudku ze dne 28. 7. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41.
33. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že při posuzování otázky, zda nebyly daňovými orgány překročeny meze vyhledávací činnosti, je nutno vzít v úvahu množství vyžadovaných pokladů, avšak to není jediným kritériem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, body 34 až 36). Potřeba je přihlédnout i k dalším okolnostem, ke kterým zejména patří posouzení, zda se příslušný orgán pouze snažil vyhledávat podkladové informace a důkazní prostředky či zda již prováděl hodnocení získaných podkladů, a ověřoval tak správnost tvrzení daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS) a zda se přitom zaměřil na konkrétní zdaňovací období, jaký byl sled jeho procesních kroků a jak konkrétně vymezil předmět své činnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020-29, body 25 až 30). Je rovněž potřeba vzít v úvahu povahu požadovaných podkladů, formulace použité tímto orgánem (obsažené nejen v prvotních písemnostech, ale i v následném protokolu o zahájení daňové kontroly) a také to, co jeho činnosti předcházelo či ji následovalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32, body 26 až 35). Na druhou stranu je ovšem nutno mít na paměti, že vznik této judikatury byl motivován především snahou ochránit daňové subjekty před tím, aby pod zástěrkou místního šetření či jiných postupů byla fakticky prováděna daňová kontrola, při níž by však nebyla daňovému subjektu poskytnuta taková úroveň ochrany jeho práv, která mu náleží při daňové kontrole, či jim na základě takového postupu dokonce byla doměřena daň. Tuto judikaturu proto nelze vykládat extenzivně, protože by to bylo v rozporu s jejím smyslem a účelem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2024, č. j. 5 Afs 316/2023-41, bod 50).
34. Množství podkladů, které si správce daně před sepsáním protokolu o zahájení kontroly vyžádal, nebylo rozhodně zanedbatelné. Již jako přílohu emailových zpráv obdržel dne 27. 1. 2020 výpisy z daňové evidence žalobce za období 1. 1. 2016 až 31. 12. 2016, 1. 1. 2017 až 31. 12. 2017 a 1. 1. 2018 až 31. 12. 2018 obsahující datované záznamy o příjmech a výdajích žalobce včetně údajů o jednotlivých dokladech, a to jak pro účely daně z příjmů, tak pro účely daně z přidané hodnoty. V rámci ústního jednání konaného dne 5. 2. 2020 pak správce daně obdržel dle protokolu o tomto jednání další podklady, a to výkaz majetku, výkaz příjmů a výdajů, daňovou evidenci, peněžní deník dle výkonů, podklady pro daň z přidané hodnoty a daň z příjmů, a to za roky 2016 až 2018.

35. Na druhou stranu ovšem žalovaným předaný spisový materiál neobsahuje nic, z čeho by bylo možno usuzovat, že by správce daně před sepsáním protokolu o kontrole poskytnuté podklady jakkoliv analyzoval, hodnotil či se snažil prověřovat konkrétní pochybnosti o správnosti žalobcem vykázané daňové povinnosti týkající se daně z příjmů za jednotlivá zdaňovací období, jež byla následně předmětem kontroly.
36. Druhá a třetí ze tří emailových zpráv, jejichž přílohou byly poklady zaslané správci daně dne 27. 1. 2020, neobsahují žádný text. Pouze v prvních z nich je uvedeno, že paní J. zasílá správci daně tyto poklady s ohledem na předchozí domluvu.
37. V protokolu o ústním jednání ze dne 5. 2. 2020 je na úvodní straně vymezen předmět ke vztahu k dani z příjmů tak, že se jedná o předložení dokladů v rámci vyhledávací činnosti za zdaňovací období let 2016 až 2018, přičemž tato jednotlivá období nejsou dále specifikována. Na str. 3 tohoto protokolu je pak uvedeno, že zástupkyně žalobce paní Jungmannová se dostavila ke správci daně, aby mu předložila podklady pro zpracování přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016 až 2018, zejména pak smlouvy o koupi a prodeji vozidel. K tomu soud dodává, že ačkoliv není z obsahu tohoto protokolu zřejmé, zda součástí předložených pokladů byly skutečně i tyto kupní smlouvy, rozhodně neobsahuje žádnou poznámku ohledně nečitelnosti v nich uváděných údajů, jak namítal žalobce.
38. Ani výzva ze dne 12. 2. 2020 adresovaná společnosti AURES Holdings a.s. neobsahuje nic, z čeho by bylo lze usuzovat, že by jejím prostřednictvím správce daně cílil na konkrétní skutečnosti vztahující se ke konkrétním zdaňovacím obdobím, neboť ta jsou zde vymezena obecně roky 2016 až 2018. Výzva neobsahuje žádné hodnocení podkladů, které měl správce daně k datu jejího vydání k dispozici. Samozřejmě množství podkladů, které na jejím základě správce daně obdržel, bylo poměrně značné. Ty však byly správci daně doručeny až po zahájení kontroly. Z logiky věci se tak jejich hodnocením před zahájením kontroly zabývat nemohl.
39. Taktéž protokol o zahájení kontroly neobsahuje žádné hodnocení správcem daně dosud shromážděných podkladů ani nic, co by snad mohlo být považováno za indicii, že k zahájení kontroly došlo dříve. Nic takového nevyplývá ani z dotazů, které správce daně žalobci při zahájení kontroly kladl. Jednalo se o dotazy značně obecné, jejichž prostřednictvím správce daně zjišťoval v podstatě základní informace o jeho podnikatelské činnosti. Naopak nekladl žalobci žádné otázky týkající se některého z podkladů, jimž již správce daně disponoval. Ani v tomto směru nečinil žádné poznámky o jejich použitelnosti či věrohodnosti, jednotlivé kupní smlouvy nevyjímaje.
40. Je pravdou – jak též namítal žalobce –, že správce daně poté, co byl dne 25. 2. 2020 sepsán protokol o zahájení kontroly, adresoval nejrůznějšími osobám odlišným od žalobce řadu dalších výzev podle § 57 daňového řádu k poskytnutí údajů nezbytných pro správu daní u žalobce, podobných jako byla výzva společnosti AURES Holdings a.s. ze dne 12. 2. 2020. Soudu však není jasné – a ani žalobce v tomto směru nic konkrétního netvrdí – jak by tato skutečnost měla nasvědčovat tomu, že k zahájení kontroly došlo již přede dnem 25. 2. 2020. Dle názoru soudu totiž z ničeho nevyplývá, že by správce daně tyto výzvy mohl vydávat jen v rámci vyhledávacích postupů nebo jen v rámci kontrolních postupů. Správci daně tudíž nic nebránilo v tom, aby i po zahájení kontroly tímto postupem vyžadoval od příslušných osob údaje a dokumenty v rozsahu vymezeném v jednotlivých odstavcích tohoto ustanovení, pokud je nemohl získat ze svých evidencí či od jiných orgánů veřejné moci (§ 58 odst. 3 daňového řádu). Stejně jako je mohl následně využít jako důkazní prostředek (§ 78 a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

§ 93 odst. 4 daňového řádu), ať si je opatřil během jednoho či druhého postupu. Ze skutečnosti, že po sepsání protokolu o zahájení kontroly dne 25. 2. 2020 vydával správce daně obdobné výzvy, jako byla výzva společnosti AURES Holdings a.s. ze dne 12. 2. 2020, tudíž nelze bez dalšího dovozovat, že tato výzva představovala kontrolní úkon dle § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

41. Soud tedy nedospěl k závěru, že by úkony, které správce daně činil v době do 25. 2. 2020, a to ani s ohledem na rozsah získaných podkladů, překročily meze vyhledávací činnosti. Z postupu, který k jejich získání zvolil, ani z jeho souvisejících a navazujících kroků nelze dovozovat, že by došlo k naplnění všech tří předpokladů pro zahájení kontroly vymezených § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, ještě před sepsáním protokolu o jejím zahájení dne 25. 2. 2020. K materiálnímu zahájení daňové kontroly přede dnem 25. 2. 2020 tak podle soudu nedošlo.
42. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci, plyne, že mezinárodní dožádání se řadí mezi úkony správce daně, které staví běh subjektivní lhůty pro stanovení daně.
43. Soud souhlasí se žalobcem, že takový účinek tento úkon nevyvolává bezpodmínečně vždy a za všech okolností. To vyplývá mimo jiné i ze závěru rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, na který žalobce v této souvislosti poukazoval.
44. Aby skutečně ke stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu došlo, musí být splněny následující předpoklady vymezené judikaturou Nejvyššího správního soudu: (i) musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností, (ii) musí existovat věcná a časová souvislost mezi mezinárodním dožádáním s případem posuzovaným správcem daně, tedy dožádání musí mít souvislost s obchodními transakcemi deklarovanými daňovým subjektem v určitých zdaňovacích obdobích, (iii) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné a musí se týkat podstatných skutkových okolností posuzovaného případu, ovšem úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, body 23 až 31).
45. Soud však nesdílí žalobcův názor, že dožádání, která realizoval správce daně v posuzovaném případě, byla zjevně bezúčelná, a nemohla mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Žalobce má pravdu v tom, že daňovým orgánům od počátku tvrdil, že motorová vozidla nakupoval v Německu a Rakousku převážně od fyzických osob. Stejně tak jim ovšem tvrdil, že vozidla zakoupil od osob uvedených v technických průkazech.
46. Soud přitom nemá pochybnosti, že požadované údaje – zda osoby uvedené v technických průkazech prodaly vozidla žalobci, za jakou cenu a zda prodávající znají žalobce – správce daně nemohl získat vlastní činností. Jednalo se o osoby sídlící v Německu a vůči nim samozřejmě správce daně nemá žádné pravomoci. Soud rovněž nemá pochyb o tom, že existovala věcná a časová souvislost mezi dožádáními a žalobcovým případem. Dožádání se týkalo konkrétních žalobcem deklarovaných transakcí, jež patřily mezi zdaňovací období, která byla předmětem kontroly. Jednalo se přitom o údaje, které nelze označit za zjevně nadbytečné. Identifikace osoby prodávajícího a zjištění, zda bylo vozidlo prodáno žalobci

právě tvrzenou osobou, stejně jako kdy a za jakou cenu byla vozidla žalobci prodána, jsou zcela klíčové skutečnosti pro ověření samé podstaty předmětu kontroly.

47. Dle přesvědčení soudu tak – jelikož se jednalo o obsahově zcela stejné žádosti – všechna mezinárodní dožádání v právě posuzovaném případě stavěla běh lhůty pro stanovení daně, a to ve vztahu k těm časovým obdobím, jichž se týkala, nikoliv ke všem obdobím, která byla předmětem kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023-59, bod 47).
48. Pokud jde o poukaz žalobce na to, že správce daně neprovedl mezinárodní dožádání ve všech případech zjištěných vlastníků, k tomu soud uvádí, že žalobce pořídil celkem 242 vozidel, z tohoto množství se ve 100 případech nepodařilo osobu, od které vozidlo koupil, zjistit. V těchto případech, tvořících cca 40 % celkového počtu pořízených vozidel, nebylo možné k prověřování tvrzených výdajů vůbec přistoupit. Na základě těchto zjištění dospěl správce daně oprávněně k závěru, že okolnosti transakcí žalobce jsou natolik zatemněny, že není možné stanovit daň dokazováním a od zasílání dalších žádostí o MVI upustil. Tomuto závěru správce daně soud přisvědčuje a konstatuje, že v takové situaci již nebylo pro nadbytečnost třeba provádět MVI a prodlužovat daňovou kontrolu, neboť účetnictví žalobce bylo již v dostatečném rozsahu zpochybněno.
49. Dále se soud vyjádří ke lhůtě pro vyměření daně. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
50. V posuzovaném případě lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016 uplynula v pondělí 3. 4. 2017, tříletá lhůta pro stanovení daně by tak uplynula 3. 4. 2020. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu však platí, že ode dne zahájení daňové kontroly běží lhůta pro stanovení daně znovu. V posuzovaném případě byla daňová kontrola zahájena dne 25. 2. 2020. Nová tříletá lhůta by tak uplynula dnem 25. 2. 2023. Před uplynutím nově běžící lhůty správce daně učinil mezinárodní dožádání.
51. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. V posuzovaném případě tedy lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2016 neběžela ode dne 17. 12. 2021 do dne 24. 4. 2023. Ke dni 17. 12. 2021, kdy byl běh lhůty pro stanovení daně zastaven v souvislosti s MVI, zbývalo z tříleté lhůty 435 dní (od 17. 12. 2021 do 25. 2. 2023). Ode dne doručení poslední odpovědi na MVI dne 24. 4. 2023 počala zbývajících lhůta běžet a uplynula by dnem 2. 7. 2024. Dne 13. 11. 2023, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, byl žalobci doručen dodatečný platební výměr, jedná se o úkon, se kterým je na základě § 148 odst. 2 daňového řádu spojeno prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2016 by uplynula dnem 2. 7. 2025. Jelikož napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 12. 9. 2024, je zjevné, že k prekluzi práva doměřit žalobci daň za zdaňovací období 2016 nedošlo.
52. Za zdaňovací období 2017 lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob uplynula dne 3. 4. 2018, lhůta pro stanovení daně by uplynula 3. 4. 2021. Daňová kontrola byla zahájena dne 25. 2. 2020, a nová tříletá lhůta by tak uplynula 25. 2. 2023. V posuzovaném případě tedy lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2017 neběžela ode dne 17. 12. 2021 do 31. 1. 2023 v souvislosti s MVI; z tříleté lhůty zbývalo 435 dní (od 17. 12.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2021 do 25. 2. 2023). Ode dne doručení poslední odpovědi na MVI dne 31. 1. 2023 počala zbývajících lhůta běžet a uplynula by dnem 10. 4. 2024. Dne 13. 11. 2023, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, byl žalobci doručen dodatečný platební výměr, přičemž se jedná o úkon, se kterým je na základě § 148 odst. 2 daňového řádu spojeno prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2017 by uplynula dnem 10. 4. 2025. Jelikož napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 12. 9. 2024, je zjevné, že k prekluzi práva doměřit žalobci daň za zdaňovací období 2017 nedošlo.

53. Za zdaňovací období 2018 lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob uplynula dnem 1. 4. 2019, lhůta pro stanovení daně by uplynula dnem 1. 4. 2022. Daňová kontrola byla zahájena dne 25. 2. 2020, a nová tříletá lhůta by tak uplynula 25. 2. 2023. Před uplynutím nově běžící lhůty správce daně učinil mezinárodní dožádání. V posuzovaném případě tedy lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2018 neběžela ode dne 17. 12. 2021 do 27. 1. 2023 v souvislosti s MVI; z tříleté lhůty zbýval 435 dní (od 17. 12. 2021 do 25. 2. 2023). Ode dne doručení poslední odpovědi na MVI dne 27. 1. 2023 počala zbývajících lhůta běžet a uplynula by dnem 6. 4. 2024. Dne 13. 11. 2023, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, byl žalobci doručen dodatečný platební výměr, přičemž se jedná o úkon, se kterým je na spojeno prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období 2018 by uplynula dnem 6. 4. 2025. Jelikož napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 12. 9. 2024, je zjevné, že k prekluzi práva doměřit žalobci daň za zdaňovací období 2018 nedošlo. Námitky žalobce o uplynutí lhůty pro stanovení daně nejsou důvodné.
54. Žalobce též namítal, že jednal v dobré víře a v souladu se svým legitimním očekáváním, že daňové orgány budou jeho situaci posuzovat shodně jako již dříve posoudily obdobnou situaci v případě jeho matky. Žalobce daňovým orgánům taktéž vytýkal, že neprovedly všechny jím navržené výslechy svědků.
55. Soud souhlasí se žalobcem potud, že určitá správní praxe může založit legitimní očekávání adresátů veřejné správy. To jednoznačně plyne z jím odkazovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS. Soud souhlasí i s tím, že legitimní očekávání – byť ve zcela výjimečných případech – může založit i nezákonná správní praxe (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54). V každém případě se však musí jednat správní praxi, tedy o ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů (srov. opět usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publ. Pod č. 1915/2009 Sb. NSS).
56. Pro úplnost je třeba dodat, že legitimní očekávání může být v určitých případech založeno též individuálním ujištěním, z něhož vyplývá, že se správní orgán konkrétní situaci zabýval, právně ji posoudil a výslovně potvrdil, že dospěl k závěru svědčícímu ve prospěch určitého subjektu. Takové ujištění musí být dostatečně konkrétní, určité a v souladu s právními předpisy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012 č. j. 1 Afs 15/2012-38, publ. pod č. 2713/2012 Sb. NSS, bod 33 a 34, nebo ze dne 15. 12. 2023, č. j. 5 Afs 133/2022-36, body 34 a 35).
57. V každém případě však platí, že břemeno tvrzení i břemeno důkazní při prokazování existence správní praxe či individuálního ujištění leží na osobě, která se na nich založeného legitimního očekávání dovolává. Obzvlášť vysoké požadavky jsou pak kladeny na kvalitu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prokázání správní praxe či ujištění v případě, kdy má jít o výklad v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2025, č. j. 5 Afs 16/2025-109, body 81 až 84).

58. To, že by se žalobci v rámci místního šetření prováděného v letech 2011 a 2012 u jeho matky dostalo od správce daně takového individuálního ujištění, z něhož by mohl dovozovat, že podklady o svých transakcích, které shromažďuje a které předložil správci daně o téměř osm let později v rámci daňové kontroly, byly dostatečné, ani sám žalobce netvrdí a z předloženého spisového materiálu nic takového ani náznakem nevyplývá.
59. Žalobce své tvrzení o vzniku legitimního očekávání založil pouze na samotné skutečnosti, že u jeho matky toto místní šetření proběhlo, a přestože v jeho průběhu byla správci daně předložena řada kupních smluv, jejichž předmětem byl nákup ojetých vozidel v zahraničí, v nichž nebylo možno identifikovat osobu prodávajícího, nebyla u jeho matky zahájena daňová kontrola.
60. Toto místní šetření však představuje pouze jeden jediný případ, kdy takto správce daně postupoval. Ten samozřejmě k prokázání toho, že by se mohlo jednat o ustálenou (ne)činnost daňových orgánů, která by potvrzovala žalobcem zastávaný výklad, že i kupní smlouvy, v nichž nelze identifikovat osobu prodávajícího, nepostačuje. Žádné další důkazy přitom žalobce na podporu tohoto svého tvrzení ani v řízení před daňovými orgány ani v řízení před soudem neoznačil, natož aby je předložil. Již tato skutečnost sama o sobě postačuje k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat, že by na straně daňových orgánů existovala taková správní praxe, která by mohla založit jeho legitimní očekávání, že jím předložené smlouvy budou jimi akceptovány jako dostatečný důkaz prokazující správnost jeho daňové povinnosti.
61. Kromě toho není pravdou, že by se v případě místního šetření proběhnuvšího u žalobcovy matky jednalo o případ srovnatelný s případem žalobce. I když toto místní šetření probíhalo téměř rok a správce daně v jeho průběhu shromáždil množství podkladů, z něhož – a to ani ze žalobcem poukazovaných úředních záznamů ze dne 28. 7. 2011, č. j. 126893/11/206931507330, a ze dne 20. 6. 2012, č. j. 108380/12/206931500328 a protokolu o ústním jednání ze dne 3. 5. 2012, č. j. 88135/12/206931500328 – nevyplývá, že by správce daně shromážděné podklady hodnotil či ověřoval správnost tvrzení žalobcovy matky. Toto místní šetření tak rozhodně nelze považovat ani z materiálního hlediska za daňovou kontrolu a nelze jej stavět na roveň kontrole a následnému daňovému řízení, které bylo vedeno v případě žalobce. Nadto také z něhož neplyne, že by správce daně v rámci tohoto místního šetření vyslovil závěr, že smlouvy o nákupu vozidel, které v jeho průběhu obdržel, byly dostatečným podkladem prokazujícím správnost jeho evidencí. Z úředního záznamu ze dne 20. 6. 2012, č. j. 88135/12/206931500325, je naopak patrné, že místní šetření bylo ukončeno s tím, že by u žalobcovy matky měla být daňová kontrola zahájena. O důvodech, proč k tomu nedošlo, sice nelze ze spisového materiálu zjistit nic bližšího, rozhodně však nelze souhlasit s tím, že v případě žalobcovy matky nebyl dán důvod k zahájení kontroly a případnému řízení o doměření daně, jak se snaží tvrdit žalobce.
62. Správce daně ani žalovaný tudíž nepochybili, pokud na argumentaci žalobce ohledně jeho legitimního očekávání nepřistoupili.
63. Se žalobcem nelze souhlasit ani v tom, že by se žalovaný v napadeném rozhodnutí k argumentaci žalobce ohledně existence jeho legitimního očekávání opomněl vyjádřit. Není sporu o tom, že žalobce tento argument správci daně a následně i žalovanému předkládal opakovaně. Bylo tudíž povinností žalovaného se s ním v napadeném rozhodnutí vypořádat.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

64. To žalovaný učinil a v bodech 146 až 150 na stranách 28 a 29 napadeného rozhodnutí tyto odvolací námitky žalobce vypořádal. Soud poukazuje především na bod 148 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný zdůraznil, že za zásadní považuje skutečnost, že v případě matky žalobce nebyla zahájena daňová kontrola ani žádné řízení, ve kterém by správce daně prováděl dokazování a podle zásady volného hodnocení důkazů posuzoval a hodnotil důkazní prostředky doložené matkou žalobce ve vztahu k tvrzenému základu daně. Nelze tedy dle žalovaného dospět k závěru, že by obdobné důkazní prostředky v případě matky žalobce obstály a žalobce by mohl být v dobré víře, že ob stojí i v jeho případě.
65. Takové vypořádání žalobcovy argumentace ohledně jeho legitimního očekávání považuje soud za více než dostatečné. Je totiž potřeba mít na paměti, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je namístě jen tehdy, pokud správní orgán opomene podstatnou námitku účastníka řízení vypořádat zcela (tedy i implicitně). Jestliže však vyloží, proč se s danou námitkou neztotožňuje, nelze již hovořit o nepřezkoumatelnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28, a ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, bod 74).
66. Žádnou vadu pak soud nespatřuje v tom, že daňové orgány neprovedly žalobcem opakovaně navrhané výsledky Zdeňky Hendrichové, bývalé zaměstnankyně správce daně, a dalších jeho zaměstnanců, kteří se podíleli na šetření u žalobcovy matky, účetní žalobce i jeho matky.
67. Není povinností daňových orgánů akceptovat veškeré návrhy na provedení dokazování. Jestliže však některé důkazy neprovedou, musí uvést důvod tohoto postupu. Návrh účastníka řízení na provedení důkazu je přitom možné neakceptovat pouze na základě tří důvodů. V případech, kdy tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, nebo pokud důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencí, či pro jeho nadbytečnost, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 10 Afs 5/2014-32, bod 22, a ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014-49, bod 30).
68. Není sporu o tom, že žalobce provedení svědeckých výpovědí navrhl na podporu svého tvrzení, že na základě místního šetření provedeného u jeho matky mu vzniklo legitimní očekávání, že jím předložené kupní smlouvy budou stejně jako v případě jeho matky dostatečnými doklady.
69. Pokud správce daně neprovedení žalobcem navrhaných svědeckých výpovědí ve zprávě o daňové kontrole odůvodnil mimo jiné tím, že se nejednalo o skutkově shodnou situaci, a výsledky těchto osob by tak nemohl přispět k prokázání těch skutečností, k jejichž prokázání byl žalobce vyzván v jeho případě, nelze jeho závěru nic vytknout. Je totiž evidentní, že správce daně odmítl provést tyto důkazní prostředky proto, že z hlediska předmětu řízení nedisponovaly vypovídací potencí.
70. Takové odůvodnění je přitom nejen zcela v souladu s výše zmiňovanými požadavky vyplývajícími z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, ale je i naprosto správné. Jak již soud vyložil výše, takové legitimní očekávání žalobci vzniknout nemohlo, mimo jiné i proto, že jeho případ a případ jeho matky nelze srovnávat. Logicky tedy ani svědecké výpovědi uvedených osob nemohly k prokázání vzniku žalobcova legitimního očekávání nijak přispět.

71. Stejně nelze nic vytknout postupu žalovaného, který se v bodech 151 až 158 na stranách 29 a 30 napadeného rozhodnutí s těmito závěry správce daně ztotožnil. To je naprosto legitimní způsob vypořádání námitek žalobce.
72. Dále žalobce namítal, že formulářové kupní smlouvy nebyly vyhodnoceny jako důkaz a daň byla stanovena pomůckami, přestože předložil důkazní prostředky o jeho skutečných nákladech, které nebyly správcem daně vzaty v úvahu. K této stručné a značně obecné námitce soud poukazuje na to, že žalovaný v rozhodnutí zdůraznil, že důkazem nemohly být ani kupní smlouvy na předmětná vozidla, neboť jména prodávajících byla nečitelná, a to včetně jejich adres. Žalovaný dodal, že i sám žalobce uznal nečitelnost údajů z kupních smluv (viz bod 6 napadeného rozhodnutí). Lze poukázat dále na to, že i německými finančními orgány byly některé žádosti o MVI odmítnuty z důvodů nečitelnosti údajů na kupních smlouvách (viz bod 59 napadeného rozhodnutí). Žalovaný poznamenal, že správce daně neměl jinou možnost než stanovit daň podle pomůcek a soud se s tímto názorem ztotožňuje. Námitka proto není důvodná.
73. Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že námitky žalobce jsou nedůvodné, a proto výrokem I rozsudku žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
74. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II rozsudku. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 22. dubna 2026

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.