



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 JUDr. Jiřího Derfla 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 27. 12. 2023, č. j. 41775/23/5300-21441-712599

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 12. 2023, č. j. 41775/23/5300-21441-712599, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno celkem 23 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Ústecký kraj, územního pracoviště v Mostě (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 2. 2023 a jeden platební výměr ze dne 8. 3. 2023.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2. Platebními výměry ze dne 13. 2. 2023 a ze dne 8. 3. 2023 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“) správce daně žalobci podle zákona o dani z přidané hodnoty a podle § 143 a § 147 daňového řádu doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2017 až prosinec 2018 a stanovil povinnost uhradit související penále.
3. Současně se žalobce domáhal zrušení všech 24 platebních výměrů a požadoval přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

4. Žalobce namítal, že mu daň byla doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Podle jeho přesvědčení došlo k zahájení daňové kontroly dne 27. 1. 2020, nikoliv dne 25. 2. 2020, jak se domnívá žalovaný. Lhůta pro stanovení daně tak uplynula před doručením prvostupňových rozhodnutí, i kdyby byla žalobci skutečně doručena dne 24. 2. 2023, což žalobce považuje za sporné.
5. Na doručence od obálky, v níž mu byla prvostupňová rozhodnutí doručována, je sice razítkem vyznačeno datum 14. 2. 2023, od něhož byla zásilka připravena k vyzvednutí u provozovatele poštovních služeb, žalobci však tento den nebylo vhozeno do schránky ani oznámení o uložení zásilky ani o poučení, jehož prostřednictvím by byl informován o následcích spojených s nevyzvednutím zásilky. Oznámení o uložení zásilky, a to dokonce dvakrát (jedno s údajem o datu doručování zásilky dne 14. 2. 2023, druhé s údajem o datu doručování zásilky dne 1. 3. 2023), obdržel žalobce až dne 1. 3. 2023, kdy mu byla vhozena do schránky spolu s příslušnou zásilkou. Za těchto okolností tak nemohla lhůta pro doručení prvostupňových rozhodnutí „*ve smyslu § 44 odst. 4 daňového řádu*“ začít běžet dnem 14. 2. 2023. To, že jsou údaje na doručence nesprávné, pak dle žalobce vyplývá z toho, že v ostatních případech, kdy bylo žalobci doručováno stejným způsobem, bylo datum uložení zásilky na poště na doručence vypsáno rukou, první oznámení o doručení zásilky neobsahuje žádný podpis ani časový údaj o tom, kdy měl být učiněn pokus o doručení zásilky žalobci, přičemž druhé oznámení obsahuje rukou dopsané údaje „11.00“, „1. 3.“ a „*podpis:*“ „VDS“. Nesprávnost údajů na doručence lze prokázat také výsledkem družky žalobce a příslušné doručovatelky, jejíž jméno je uvedeno na doručence i na obou oznámeních o uložení zásilky.
6. 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. Nadto je podle žalobce spis, který správce daně o kontrole vedl, neúplný, protože neobsahuje žádné úřední záznamy o provedených telefonátech, jimiž žalobce k poskytnutí těchto podkladů vyzýval. Jednalo se přitom o důležitý úkon při správě daní, o němž měl být dle § 63 daňového řádu vyhotoven protokol se všemi stanovenými náležitostmi. 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, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 soud 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.

7. Ačkoliv ve vztahu k sedmi zdaňovacím obdobím (květen, červenec, srpen, listopad 2017, únor, duben, květen 2018) využil správce daně institutu mezinárodní spolupráce a odeslal celkem 10 žádostí o mezinárodní výměnu informací, neměla tato skutečnost vliv na běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Nejvyšší správní soud totiž ve své judikatuře dovodil, že žádost, která není způsobilá přispět ke správnému stanovení daně, takový účinek nevyvolá, jak dokládá závěr vyslovený v bodě 15 jeho rozsudku ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53. Právě k tomu také došlo v žalobcově případě. Žalobce, využívaje zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, od počátku kontroly zdůrazňoval, že nakupoval v Německu a Rakousku automobily převážně od fyzických osob nepovinných k dani. Správce daně však z celkového počtu 242 automobilů, které měl žalobce tímto způsobem koupit, prostřednictvím mezinárodní spolupráce prověřoval pouze 10 případů, u nichž bylo přitom z technických průkazů příslušných vozidel zřejmé, že jejich vlastníky byly právnické osoby, plátcí DPH. Správce daně se tedy zcela nelogicky dotazoval pouze osob povinných k dani. Mezinárodní spolupráce proto nemohla splnit svůj účel a prokázat oprávněnost použití zvláštního režimu ve smyslu § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty žalobce. Nemohla tudíž mít ani vliv na běh lhůty pro stanovení daně zdaňovacích období, jichž se týkaly žádosti o mezinárodní výměnu informací.
8. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Prvostupňová rozhodnutí, jež mu byla doručena v listinné podobě, sice obsahují podpis oprávněné úřední osoby, avšak není na nich uvedeno datum tohoto podpisu. Jedná se přitom v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu o základní náležitost rozhodnutí. Všechna prvostupňová rozhodnutí však obsahují pouze údaj o tom, že dne 13. 2. 2023 byla podepsána jejich elektronická podoba. Správce daně tedy vydal prvostupňová rozhodnutí v elektronické podobě, což dle žalobce vylučuje, aby vydal stejné písemnosti i v listinné podobě. Správce daně proto měl – jestliže prvostupňová rozhodnutí doručoval žalobci prostřednictvím provozovatele poštovních služeb v listinné podobě – provést postupem dle zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákona č. 300/2008 Sb.“), konverzi prvostupňových rozhodnutí vydaných v elektronické podobě do listinné podoby a až takto vzniklé dokumenty opatřené doložkou o provedení konverze zaslat žalobci. To však správce daně neučinil. Z toho žalobce dovozuje, že mu nikdy nebyla doručena prvostupňová rozhodnutí splňující základní náležitosti dle § 102 daňového řádu.
9. Zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty je možno využít, pokud dochází v rámci Evropské unie k obchodování s použitým zbožím, jež bylo obchodníkovi dodáno od některé z osob vyjmenovaných v § 90 odst. 2 uvedeného zákona. Ze správcem daně shromážděných podkladů (žalobcem předložených kupních smluv, velkých technických průkazů získaných od Magistrátu města Most, výsledků mezinárodního dožádání) je evidentní, že žalobce obchodoval s použitým zbožím (vozidly) nabytým z Německa či Rakouska. Dle žalobce je pak také právě z kupních smluv a technických průkazů

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zřejmé, že posledním vlastníkem žalobcem nabytých vozidel byly – s výjimkou 10 případů – v Německu i Rakousku fyzické osoby neregistrované k DPH, tedy osoby uvedené v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Všechny předpoklady pro uplatnění zvláštního režimu tak byly u žalobce splněny. Na tom nemění nic, že jména prodávajících uvedená na jednotlivých smlouvách jsou nečitelná. Jestliže obchody probíhaly „na ulici či na burze v Německu, smlouvy byly sepsány, na koleni v provozních podmínkách“, je pak pochopitelné, že „nejdou zcela čitelné“. To potvrdili i svědkové, kteří byli vyslechnuti v rámci odvolacího řízení. Sice bohužel nebyli schopni identifikovat konkrétní osoby, nicméně z jejich popisu dostatečně vyplynulo, že se jednalo o soukromé osoby, neplátce daně z přidané hodnoty. Všichni svědkové vypověděli, že prodávající ukazovali žalobci občanské průkazy, z nichž do smluv přepisoval relevantní údaje. Sám žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí potvrdil, že ověřil v „systému VIES“, že „nebylo v předmětných zdaňovacích obdobích vykázáno dodání zboží [...] odpovídající šetřeným vozidlům“, což odpovídá tvrzení žalobce, že žádný plátce této daně nepodal souhrnné hlášení, v němž by byl žalobce uveden jako příjemce plnění ze zahraničí. Za nepřipadný proto považoval žalobce poukaz žalovaného na závěry vyslovené v bodech 17 a 18 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2023, č. j. 9 Afs 200/2022-38, z nichž vyplývá, že pro uplatnění podmínek zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty musí obchodník ve vztahu ke každému obchodu zvlášť prokázat, že jeho dodavatel spadá pod subjekty vyjmenované v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, které žalovaný v napadeném rozhodnutí cituje na podporu své argumentace, že žalobce neprokázal naplnění tohoto požadavku. Od případu, jímž se zabýval Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku, se totiž žalobcův případ liší v tom, že žalobce nepředložil správci daně na podporu svého tvrzení, že vozidla nabyt od neplátců DPH jen příslušné daňové doklady ale i kupní smlouvy, které správce daně měl i s ohledem na legitimní očekávání žalobce a dosavadní správní praxi uznat jako důkaz prokazující tuto skutečnost.

10. Ve třetím žalobním bodě žalobce 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.
11. Žalobcova dobrá víra a jeho legitimní očekávání byly založeny tím, že správce daně (tehdy Finanční úřad v Mostě) v minulosti akceptoval úplně stejné smlouvy jako důkaz o obchodování s použitými vozidly v případě místního šetření provedeného u jeho matky paní Kataríny Gulášové 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. Žalovaný se podle žalobce k této argumentaci v napadeném rozhodnutí vůbec nevyjádřil.
12. 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 DPH za zdaňovací období let 2009 a 2010 uplatňované ve zvláštním režimu z titulu prodeje dovezených použitých vozidel probíhala u žalobcovy matky téměř rok a ač správce daně formálně nezačal 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS, 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.

13. Tím, že orgány finanční správy neakceptovaly žalobcovy návrhy na provedení výslechu některých svědků (Zdeňky Hendrichové, bývalé zaměstnankyně správce daně a dalších jeho zaměstnanců, kteří se podíleli na šetření u žalobcovy matky, účetní žalobce i jeho matky, žalobcovy matky), je dle jeho přesvědčení napadené rozhodnutí zatíženo vadou, která mohla mít za vliv na jeho zákonnost, a to z následujících důvodů.
14. 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 žalobcova 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 o dani z přidané hodnoty. To je sice pravda, ale tato osoba účtovala o veškerých dokladech, jimiž disponovala žalobcova 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 obstojí 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 výsledků vyjádřil v napadeném rozhodnutí pouze tak, že se ztotožnil s názory správce daně a žádné další argumenty neuvedl.
15. Žalobce brojil proti tomu, že mu daň nebyla doměřena na základě pomůcek. V řízení vedeném se žalobcem nebylo zpochybněno, že žalobce nabyl většinu vozidel v Německu či Rakousku v drtivé většině od neplátců daně, pouze mu bylo vytýkáno, že není jasné, od kterých konkrétních osob vozidla koupil. Správce daně však přesto žalobci stanovil za jednotlivá zdaňovací období daň ve výši, která vůbec nezohledňuje částku DPH na vstupu, což znamená, že kalkuloval s tím, že žalobce při prodeji vozidel dosahoval 100 % marže. To je ovšem nesmysl. Daň tak nebyla žalobci stanovena v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu ve správné výši, a takto stanovená daň je pro žalobce likvidační „nemluvě o úroku z prodlení a penále“.
16. Žalobce se domníval, že správce daně mu měl DPH stanovit za použití pomůcek tak, jako učinil v případě daně z příjmů. Dle žalobce měl postupovat tak, že – odmítl-li v žalobcově případě aplikaci zvláštního režimu podle § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty – základ DPH určit tak, že by od zdanitelných příjmů odečetl nárok na odpočet ve výši, v jaké činí subjekty srovnatelné se žalobcem, a na takto zjištěný základ daně aplikoval příslušnou sazbu daně a nevycházel pouze z ceny, za kterou žalobce to které vozidlo prodal. Zvláště, když zákon o dani z přidané hodnoty též „počítá“ s pojmem „obvyklá cena“, jak je patrné z § 36 odst. 14 tohoto zákona.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

17. Na podporu své argumentace žalobce citoval bod 19 rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50 Af 1/2019-32, v němž tento soud vyjadřoval k aplikaci pomůcek v případě zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce sice připustil, že jím odkazovaný rozsudek byl posléze zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28, vyjádřil však přesvědčení, že jeho případ se od případu, jímž se zabývaly soudy v uvedených rozsudcích liší v tom, že on správci daně předložil i platné kupní smlouvy, na jejichž základě vozidla řádně nabyly, v nichž byla uvedena i kupní cena.

Vyjádření žalovaného

18. K námitkám soustředěným pod prvním žalobním bodem žalovaný uvedl, že uplynutím lhůty pro stanovení daně žalobce argumentoval již v odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím, a žalovaný se tak jejím vypořádáním zabýval v bodech 50 až 62 napadeného rozhodnutí. Dle jeho přesvědčení byla všechna prvostupňová rozhodnutí vydána a doručena žalobci dříve, než mohla lhůta pro stanovení daně uplynout. Také napadené rozhodnutí nabylo právní moci ještě během této lhůty.
19. 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 ve zde 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.
20. 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. To dle jeho přesvědčení dokazují písemnosti zařazené ve spise pod č. j. 153208/20/2510-60562-500633, č. j. 154724/20/2510-60562-500633 a č. j. 154717/20/2510-60562-500633.
21. 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 DPH 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. K tomu žalovaný doplnil, že – jak je patrné z obsahu protokolu č. j. 246524/20/2510-60562-500633, který byl o tomto ústním jednání vyhotoven – nebyly při něm správci daně předány žádné kupní smlouvy. Tento protokol proto také neobsahuje žádnou poznámku stran nečitelnosti v nich uváděných jmen a adres prodávajících. Tuto skutečnost správce daně vytýkal žalobci až ve výzvě č. j. 2461479/20/2510-60562-507639, která však byla vydána až v průběhu daňové kontroly, nikoliv již na jednání konaném dne 5. 2. 2020, jak tvrdí žalobce.
22. 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 navíc se jí ani v rámci hodnocení důkazních prostředků Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nezabýval. Jejím obsahem byly informace o prodeji ojetých vozidel v České republice, což nebylo předmětem pochybností správce daně.

23. Vyhledávací činnost správce daně v žalobcově případě kromě toho trvala velmi krátkou dobu, protože velmi záhy po jejím započetí 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.
24. 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.
25. Co se týče doručování prvostupňových rozhodnutí žalobci, všechna byla žalobci zaslána prostřednictvím jedné zásilky. Doručenka od ní, jež je založena ve spisu, má vyplněny všechny podstatné náležitosti. Je na ní uvedeno, že adresát (žalobce) byl vyzván k vyzvednutí zásilky a bylo zanecháno poučení, že zásilka byla připravena k vyzvednutí dne 14. 2. 2023 a že dne 1. 3. 2023 byla vložena do schránky. V souladu s § 51 odst. 1 daňového řádu je přitom doručenka veřejnou listinou. Žalobce by tudíž musel prokázat, že mu na adrese, na kterou mu byla prvostupňová rozhodnutí zaslána, nebyla zanechána výzva k vyzvednutí zásilky včetně poučení, případně že zásilka (která obsahovala dodatečné platební výměry) nebyla dne 14. 2. 2023, od kterého je počítána desetidenní lhůta pro vyzvednutí dle § 47 odst. 2 daňového řádu, připravena k vyzvednutí u provozovatele poštovních služeb. Žádné důkazy, jimiž by tyto skutečnosti mohl zpochybnit, však žalobce v průběhu řízení před orgány finanční správy nepředložil ani nenavrl.
26. Je proto dle žalovaného potřeba mít za prokázané, že při prvotním doručování zásilky obsahující prvostupňová rozhodnutí nebyl žalobce zastižen, proto mu byla na příslušné adrese zanechána výzva k vyzvednutí zásilky spolu s poučením o následcích nevyzvednutí zásilky. Zásilka byla u provozovatele poštovních služeb připravena k vyzvednutí dne 14. 2. 2023, ode dne následujícího tak běžela desetidenní lhůta pro vyzvednutí zásilky a jelikož během ní nedošlo k vyzvednutí zásilky, posledním dnem této lhůty, jenž připadl na 24. 2. 2023, byla v souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu doručena. Prvostupňová rozhodnutí tudíž byla doručena žalobci ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně. To potvrzují i údaje o sledování příslušné zásilky získané prostřednictvím příslušné služby provozovatele poštovních služeb, jež jsou součástí písemností založených ve spise.
27. Navrhuje-li žalobce až v řízení před soudem důkazy, jejichž prostřednictvím má v úmyslu prokazovat, že mu byla prvostupňová rozhodnutí doručena až dne 1. 3. 2023, je potřeba mít na paměti, že – jak plyne kupříkladu ze závěru uvedeného v bodě 74 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017-139 – řízení před soudem není pokračováním daňového řízení a navrhování nových důkazů je v něm přísně limitováno. Nehledě na to, je žalovaný toho názoru, že žalobcem navržené důkazy nejsou způsobilé skutečnost, že zásilka s prvostupňovými rozhodnutími byla žalobci doručována již dne 14. 2. 2023 a téhož dne uložena k vyzvednutí u provozovatele poštovních služeb, zpochybnit.
28. Mezinárodní dožádání realizovaná správcem daně dle názoru žalovaného stavěla v souladu s § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůtu pro stanovení daně, neboť správce daně jejich prostřednictvím účelně ověřoval naplnění podmínek pro aplikaci zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Na tom nic nemění ani skutečnost, že dožádání se týkala jen případů, kdy smluvní stranou byly právnické osoby. Stejně jako v České republice ani Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v Německu nemusí totiž být každá právnická osoba plátcem DPH, neboť se jím stává až po dosažení určité výše obrátu.

29. Z odpovědi německé finanční správy pak vyplynulo, že ve všech 10 případech, jichž se týkaly žádosti správce daně, byla vozidla prodána za nižší cenu, než je cena uváděná v jednotlivých kupních smlouvách předložených žalobcem, a pouze v jednom z těchto případů byl kupujícím právě žalobce, přičemž prodávajícím byla osoba povinná k dani. Prostřednictvím mezinárodního dožádání tak bylo vyvráceno tvrzení žalobce, že osoby uvedené v technických průkazech byly právě těmi osobami, od nichž přešlo vlastnické právo k jednotlivým vozidlům na žalobce a taktéž z něj vyplynulo, že žalobce u těchto vozidel přiznal daň v rozporu s § 90 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.
30. 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. Kromě toho s výjimkou zdaňovacího období srpen 2017 ani nebylo nutné zohledňovat stavění prekluzivní lhůty na základě mezinárodního dožádání, protože dodatečné platební výměry byly žalobci oznámeny před uplynutím tří let od zahájení kontroly.
31. K námitkám vzneseným pod druhým žalobním bodem žalovaný uvedl, že se podle jeho názoru žalobce mylí, domnívá-li se, že dokument nemůže existovat zároveň v listinné a písemné podobě. Taková správní praxe je naprosto běžná. Z žádného právního předpisu ani judikatury tuzemských správních soudů přitom nevyplývá, že by v takovém případě vznikala povinnost provést autorizovanou konverzi dokumentu. Dovětek „*elektronicky podepsáno dne 13. 2. 2023*“, ačkoliv jsou prvostupňová rozhodnutí opatřena vlastnoručním podpisem, nezpůsobuje nezákonnost či nicotnost žalobou napadeného rozhodnutí. Tento den totiž byla bezesporu vyhotovena, podepsána a předána provozovateli poštovní služby k doručení žalobci.
32. Co se týče žalobcova nesouhlasu se závěrem o nenaplnění podmínek zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, touto otázkou se žalovaný zabýval v bodech 23 až 48 a 69 až 72 a 74 napadeného rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že s výjimkou pěti vozidel, u nichž byla upravena výše obchodní přírážky dle její skutečné výše, žalobce jejich naplnění neprokázal.
33. Žalobcem předložené kupní smlouvy nebyly v tomto ohledu způsobilým důkazním prostředkem v důsledku nečitelnosti v nich obsažených jmen a adres prodávajících. Nemohly tudíž prokázat, že žalobce nabyl vozidla od osob uvedených v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Není přitom podstatné, zda smlouvy byly sepsány „*in tereno*“, jak tvrdí žalobce. Bylo totiž jeho povinností, aby si zajistil důkazní prostředky, jímž by mohl splnění podmínek pro aplikaci zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty prokazovat.
34. Takovým důkazním prostředkem nebyly podle žalovaného ani technické průkazy, jež správce daně získal k části vozidel od Magistrátu města Most, a to z toho důvodu, že ze smluv získaných v rámci mezinárodního dožádání bylo zjištěno, že žalobce vozidla v těchto smlouvách uváděná nenabyl od osob uvedených v technických průkazech k těmto vozidlům.
35. Taktéž výsledky svědků Z. N., V. R. a J. G. ml. provedené v rámci řízení o odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím neměly ani ve spojení s dalšími důkazy potenciál prokázat naplnění podmínek dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Uvedení svědci nebyli schopni identifikovat osoby prodávajících ani potvrdit, zda prodávající, které doprovázejí žalobce Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

viděli, byli osobami zapsanými v technických průkazech žalobcem kupovaných vozidel. Žádný ze svědků taktéž nedokázal identifikovat konkrétní vozidla, která měla být za jejich přítomnosti žalobcem nakoupena.

36. Důkazem naplnění zvláštních podmínek není ani neexistence záznamu v systému VIES. Tato skutečnost nemůže prokázat, že žalobce nabyl jednotlivá vozidla právě od osob uvedených v § 90 odst. 2 zákona o dani příjmů.
37. K námitkám zahrnutým pod třetím žalobním bodem žalovaný poukázal na body 37 až 39 a 73 napadeného rozhodnutí, kde se zabýval otázkou žalobcovy legitimního očekávání a vyložil důvody, proč neprovedl výslech žalobcem navržených svědků.
38. Nelze tedy přisvědčit tvrzení žalobce, že se žalovaný k argumentaci legitimním očekáváním ze strany žalobce vůbec nevyjádřil. Žalovaný přitom nemá 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.
39. Jakkoliv žalovaný nezpochybňuje 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, má za to, že v žalobcově případě se jednalo o skutkově odlišný případ, a k jejímu porušení proto nedošlo.
40. Výslech žalobcem navržených svědků žalovaný neprovedl proto, že ve vztahu k žalobcově obchodní činnosti měly tyto důkazní návrhy nulovou vypovídací potenci ohledně prokázání naplnění podmínek pro aplikaci režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobcem označení svědci mohli vypovídat pouze ohledně obchodní činnosti žalobcovy matky. Ani eventuální potvrzení skutečnosti, že žalobce i jeho matka shromažďovali ve vztahu k nákupům vozidel stejné poklady, ze strany jejich společné účetní nemá v tomto směru žádnou relevanci, neboť žalobce netvrdil, že ta by se jím realizovaných nákupů vozidel účastnila, a měla tak disponovat informacemi o samotném průběhu a okolnostech těchto jeho obchodních transakcí.
41. Neprovedení důkazu právě z důvodů nulové vypovídací potence je přitom jeden z tří důvodů, na jejich základě lze v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu reprezentovanou příkladmo rozsudky ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, a ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20, nevyhovět důkaznímu návrhu daňového subjektu.
42. K námitce uplatněné pod čtvrtým žalobním bodem žalovaný uvedl, že ji již vypořádal v bodech 76 až 79 napadeného rozhodnutí.
43. Jelikož v žalobcově případě bylo možno stanovit daň dokazováním, nebyly splněny podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek vyplývajících z § 98 odst. 1 daňového řádu. Byl to přitom žalobce, kdo se rozhodl obchodovat ve zvláštním režimu. Tížilo ho tedy důkazní břemeno k prokázání podmínek pro jeho aplikaci. Jelikož jej neunesl, nebylo možno mu stanovit výši daně pouze z obchodní přírážky ve smyslu § 90 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Sama skutečnost, že žalobce neprokázal naplnění podmínek pro

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

aplikaci zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, ovšem stanovení daně dokazováním nevylučuje a není důvodem pro přechod na pomůcky. Právě uvedené potvrzuje i závěr vyslovený v bodě 65 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28, jenž žalovaný v napadeném rozhodnutí citoval. Tímto rozsudkem byl přitom zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 12. 2019, č. j. 50 Af 1/2019-32, jehož se dovolává žalobce.

44. Žalovaný je proto toho názoru, že postupoval při stanovení daně v souladu se zákony a judikaturou. Daň doměřená žalobci je důsledkem neunesení důkazního břemene žalobce ohledně prokázání podmínek pro aplikaci zvláštního režimu, nikoliv žalobcem namítaného porušení § 1 odst. 2 daňového řádu.
45. Žalovaný je taktéž přesvědčen, že není nezákonné, byla-li žalobci stanovena daň z příjmů na základě pomůcek a DPH dokazováním. Konstrukce obou daní je totiž markantně odlišná. Daň z příjmů je daň přímá, u níž je zjednodušeně řečeno zdaňován základ daně jako rozdíl výnosů (příjmů) a nákladů (výdajů), zatímco DPH je daň nepřímá, která je vybírána prostřednictvím jejích plátců, z nichž každý zdaňuje pouze svoji přidanou hodnotu. Nadto zvláštní režim ve smyslu § 90 zákona o dani z přidané hodnoty v případě daně z příjmů vůbec neexistuje. To, že na základě stejného důkazního materiálu nemusí dojít vždy ke stejnému způsobu doměření daně, ostatně potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008-137, publ. Pod č. 2277/2011 Sb. NSS.

Replika žalobce

46. 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 si dovoluje na podanou žalobu plně odkázat.

Jednání soudu

47. Při jednání soudu dne 21. 4. 2026 právní zástupkyně žalobce poukázala na jejich námitku prekluze, neboť správce daně prověřoval skutečnosti u žalobce dříve, než zahájil daňovou kontrolu. Zdůraznila, že doměřená daň byla strašně vysoká, byla by nižší, pokud by byly zohledněny všechny skutečnosti. Podle žalobce byly dodatečné platební výměry doručeny dne 1. 3. 2023, nikoli 24. 2. 2023, jak tvrdí žalovaný. Pro dokreslení popsala, že jí byly správcem daně agresivně za přítomnosti jejího dítěte doručovány dodatečné platební výměry. Připomněla i námitky týkající se legitimního očekávání žalobce a správní praxe. K výpovědi svědkyně R. uvedla, že není zřejmé, zda výzva ze 14. 2. 2023, kde není žádný ručně vepsaný údaj, se vůbec dostala k poštovní doručovatelce. Zdůraznila, že zásilka nebyla 24. 2. 2023 vhozena do schránky, ke vhození došlo až 1. 3. 2023, což potvrzuje verzi žalobce. Navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i dodatečné platební výměry.
48. Žalobce sám uvedl, že mu exekutoři, kteří mu chtěli doručit dodatečné platební výměry, stáli před domem a každý den zvonili na zvonek. Navrhl 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.
49. Pověřený pracovník žalovaného uvedl, že k prekluzi doměřit daň v posuzované věci nedošlo, neboť úkony učiněné správcem daně před zahájením daňové kontroly nepřekročily meze vyhledávací činnosti. Navrhl zamítnutí žaloby.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

50. Ze žalobcem předložených snímků výzev k vyzvednutí zásilky („oznamení o uložení zásilky 1.pdf“ a „oznamení o uložení zásilky 2.pdf“) soud zjistil, že jsou na nich zachyceny přední strany celkem třech výzev k vyzvednutí zásilky České pošty. Všechny tři shodně obsahují informace určené adresátovi doručovaných zásilek do vlastních rukou a opatřených dodejkou. Adresátem zásilek byl vždy žalobce, doručovány mu byly na adresu X. Žalobce byl jejich prostřednictvím vyrozuměn, že se České poště nepodařilo doručit mu příslušnou zásilku, jež je ve výzvě označena podacím číslem, a může si ji vyzvednout na pobočce České pošty na adrese Moskevská 5/5, Most. Jako doručovatel je na všech výzvách uvedena paní D. R. První výzva je datována 14. 2. 2023 a týká se zásilky podací číslo XA, kterou si dle této výzvy mohl žalobce vyzvednout od 14. 2. 2023 do 24. 2. 2023. Výzva obsahuje pouze vytištěné údaje, žádný rukou psaný text. Druhá a třetí výzva jsou datovány 1. 3. 2023 a týkají se zásilek podací číslo XB a XC, které si dle těchto výzev mohl žalobce vyzvednout od 1. 3. 2023 do 13. 3. 2023. Kromě vytištěných údajů obsahují obě výzvy v levé dolní části rukou psaný text „1100“, dále „1/3/24“ a text „VDS“.
51. Svědkyně D. R. při své výpovědi uvedla, že pracuje jako doručovatelka na poště Most s malou přestávkou 23 let. Žalobce a paní R. zná podle vidění pouze z doručování písemností. Popsala průběh doručování úředních písemností, zanechá výzvu a poučení, pokud na té obálce je. Do výzvy k vyzvednutí zásilky jen dopíše rukou čas, kdy tam byla, vše ostatní je předtištěno. V roce 2023 obecně fungovalo doručování písemností tak, že jim na poště vyjela výzva, že v určitý den a dobu byla zásilka vhozena do schránky, už asi půl roku to takto nefunguje. Na výzvu se ve zkratce psalo jen to, že to bylo vhozeno do schránky a datum a hodina vhození; to už klientovi nešlo, to se nechalo na poště. Na jedné výzvě k vyzvednutí zásilky, kterou ji soud předložil a která se nachází na č. l. 32 soudního spisu, byla správná adresa žalobce, dále uvedla, že na této výzvě zapomněla napsat jen čas, kdy to doručovala, dále tam bylo obsaženo, že 14. 2. 2023 byla zásilka doručována, do 24. 2. 2023 byla zásilka uložena. K další výzvě k vyzvednutí zásilky, kterou ji soud předložil k nahlédnutí a která se nachází na č. l. 31 soudního spisu, uvedla, že se jedná o doručování zásilky po 10 dnech, na té výzvě rukou napsala datum a čas. Rukou dopsané údaje na těchto výzvách znamenají, že k vhození do domovní schránky „VDS“ došlo dne 1. 3. 2023 („1/3/23“) v 11 hod. („1100“). K dotazu právní zástupkyně žalobce uvedla, že to nemůže hodit jinam než do schránky, s doručováním žalobci nikdy nebyl problém. Nemá problém písemnosti házet do poštovní schránky. První výzva s datem 14. 2. 2024 byla vhozena do schránky s tím, že žalobce má dopis na poště, a druhá výzva s datem 1. 3. 2024 byla pro účely pošty, do schránky se nedávají. Proč byla výzva s datem 1. 3. 2024 vhozena žalobci do schránky, nevěděla.
52. Svědkyně V. R. při své výpovědi uvedla, že je družkou žalobce. V únoru a březnu 2023 bydlela spolu se žalobcem v domě na adrese X. Vypověděla, že paní R. zná pouze jako poštovní doručovatelku. Uvedla, že poštovní schránku vybírá denně, pokud v poštovní schránce nalezne výzvu k vyzvednutí zásilky určenou žalobci, předá mu to, jak se vidí. Jejich poštovní schránka nebývá plná, nestalo se, aby poštovní doručovatelka nechala poštu mimo poštovní schránku. Konstatovala, že podniká a pracuje z domu, dopoledne bývá doma a odpoledne odjíždí z domu. Nebyla si jistá, zda výzvy k vyzvednutí zásilky, které se nacházejí na č. l. 31 a 32 soudního spisu a které jí soud předložil k nahlédnutí, viděla.
53. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 posouvanou věc rozhodné. Výpovědi uvedených svědkyň by tudíž neměly ani potenci ve vztahu k obchodním případům žalobce, jak bude též níže vyloženo.

Posouzení věci soudem

54. 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 zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout 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.
55. 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.
56. V prvním žalobním bodě žalobce namítal, že v průběhu řízení vedeného orgány finanční správy došlo k prekluzi práva stanovit žalobci daň, a to ze tří důvodů. Daňová kontrola byla u žalobce v důsledku tomu předcházejícího postupu správce daně zahájena dříve než v den, kdy byl sepsán protokol o zahájení kontroly, žádosti o mezinárodní spolupráci, které v průběhu řízení realizoval správce daně, nestavěly běh lhůty pro stanovení daně a prvostupňová rozhodnutí byla žalobci doručena až po jejím marném uplynutí.
57. 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).
58. 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 poskytnuty ve dnech 27. 1. 2020 a 5. 2. 2020 a 26. 2. 2020, ještě 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 dle § 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 orgány finanční správy si nemohou mezi uvedenými postupy libovolně vybírat. Rozlišování mezi vyhledávací a kontrolními postupy je totiž významné z hlediska jejich rozdílných důsledků. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

59. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že při posuzování otázky, zda nebyla se strany orgánů finanční správy 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).
60. Množství podkladů, které si správce daně před sepsáním protokolu o zahájení kontroly vyžádal, nebylo rozhodně zanedbatelné. Již jako přílohu e-mailových 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 DPH. 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 DPH a daň z příjmů, a to za roky 2016 až 2018.
61. Na druhou stranu ovšem správní spis 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 DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2017 a 2018 (měsíce), jež byla následně předmětem kontroly.
62. Druhá a třetí ze tří emailových zpráv, jejichž přílohou byly poklady zaslané správci daně dne 27. 1. 2020, neobsahují žádný text. Pouze v první z nich je uvedeno, že paní Jungmanová zasílá správci daně tyto poklady s ohledem na předchozí domluvu.
63. V protokolu o ústním jednání ze dne 5. 2. 2020 je na úvodní straně vymezen ke vztahu k DPH předmět jednání tak, že se jedná o předložení dokladů v rámci vyhledávací činnosti za zdaňovací období roku 2017 a 2018, přičemž tato jednotlivá období nejsou dále specifikována. Na str. 3 tohoto protokolu je pak uvedeno, že zástupce žalobce paní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

64. 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 ve vztahu k DPH 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 jejich hodnocením před zahájením kontroly zabývat nemohl.
65. Taktéž protokol o zahájení kontroly, v němž jsou nejprve specifikována jednotlivá zdaňovací období, jichž se kontrola DPH týká, je uvedeno, že bude provedena v plném rozsahu (tedy vymezen předmět a rozsah kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020), 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 také 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.
66. Je pravdou, jak též namítal žalobce, že správce daně poté, co byl dne 25. 2. 2020 sepsán protokol o zahájení kontroly, adresoval nejrozličnějšími 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 § 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 dovozovat, že tato výzva představovala kontrolní úkon ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.
67. Soud je rovněž toho názoru, že ani z žalobcem namítané absence úředních záznamů podle § 63 daňového řádu o komunikaci mezi správcem daně a žalobcem, jež měla předcházet poskytnutí pokladů správci daně prostřednictvím tří e-mailových zpráv ze dne 27. 1. 2020, nelze činit závěry o zahájení kontroly před datem 25. 2. 2020 či v ní spatřovat jinou vadu mající vliv na správnost či zákonnost napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

68. Taková námitka by mohla být důvodná pouze tehdy, pokud by žalobce konkretizoval, jak mohla jím tvrzená vada ovlivnit správnost či zákonnost napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 3 s. ř. s.). Žalobce by tedy musel popsat, co by se změnilo v případě, že by ve spise tyto úřední záznamy obsaženy byly. Jestliže v něm však nejsou, znamená to, že správce daně v souladu s § 63 odst. 1 daňového řádu *a contrario* dospěl k závěru, že tato komunikace nepředstavovala důležitý úkon při správě daní, a proto o ní úřední záznamy nese-psal. Bylo proto na žalobci, aby nejen tvrdil, že se jedná o důležité úkony při správě daní, o nichž měl být záznam sepsán, ale také proč tomu tak je a jak lze z jejich absence dovozovat, že k zahájení daňové kontroly došlo dříve, případně jakou jinou vadou způsobující nesprávnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí to dle jeho názoru představuje. To však žalobce neučinil, soud proto tuto argumentaci neshledal důvodnou (srov. rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 4. 2021, č. j. 65 A 37/2020-60, bod 17, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2023, č. j. 5 Afs 135/2021-28, bod 27, a Městského soudu v Praze ze dne 16. 1. 2023, č. j. 17 Af 1/2022-116, bod 109).
69. 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. Správce daně jistě mohl na jejich základě dospět k závěru, že by bylo vhodné zahájit u žalobce daňovou kontrolu týkající se DPH za období leden 2017 až prosinec 2018. Z postupu, který k jejich získání zvolil ani z jeho souvisejících a navazujících kroků, však nelze dle názoru soudu dovozovat, že by došlo k naplnění všech tří předkladů 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.
70. Z § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, dle něhož 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.
71. 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.
72. 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).
73. 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 orgánům finanční správy 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. Není přitom sporu o tom, že i v případě 10 vozidel, jež byla předmětem mezinárodního dožádání, žalobce uplatnil zvláštní režim daně podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty a že v kupních smlouvách, jimiž dokládal nabytí těchto vozidel, nebylo možno identifikovat prodávajícího.

74. Z ničeho přitom nevyplývá (a již vůbec ne z technických průkazů jednotlivých vozidel, jak se snaží tvrdit žalobce), že by osoby zapsané v těchto technických průkazech byly plátcí DPH. K tomu soud poznamenává, že z § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty rozhodně neplyne, že zvláštní režim lze použít jen v případě nabytí použitého zboží od fyzické osoby – neplátce daně. Jednak toto ustanovení nijak mezi fyzickými a právníckými osobami nerozlišuje, jednak je zde okruh těchto osob vymezen podstatně širěji (jedná se o osoby nepovinné k dani, osoby povinné k dani využívající režim pro malé podniky, jiné osoby dodávající zboží osvobozeně od daně podle § 62 zákona o dani z přidané hodnoty nebo obdobného ustanovení v jiném členském státě nebo o jiného obchodníka, který sám při prodeji použil zvláštní režim).
75. Soud přitom nemá pochybnosti, že požadované údaje (zda osoby uvedené v technických průkazech prodaly vozidla žalobci, za jakou cenu, zda prodávající znají žalobce a v jakém daňovém režimu bylo vozidlo žalobci prodáno) 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 – nákupu vozidel č. 30, 44, 45, 49, 52, 69, 72, 85, 91, 98 ve zdaňovacích obdobích květen, červenec, srpen, listopad 2017 a únor, duben, květen 2018, jež patřila mezi zdaňovací období, která byla předmětem kontroly. Jednalo se přitom o údaje, které nelze označit za zjevně nadbytečné. Identifikace osoby prodávajícího a daňového režimu prodeje vozidla, stejně jako zjištění, zda bylo vozidlo prodáno žalobci právě tvrzenou osobou, je zcela klíčové pro ověření samé podstaty předmětu kontroly, tedy toho, zda byl žalobce vůbec oprávněn zvláštní režim dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty uplatnit. Významným údajem je samozřejmě i údaj o ceně, za kterou bylo vozidlo prodáno. Jeho prostřednictvím totiž lze ověřit, zda žalobce nabyl vozidla skutečně za jím tvrzenou cenu a nikoliv nižší. Tedy, zda v případě, kdy zvláštní režim uplatnil oprávněně, vykázal svou daňovou povinnost ve správné výši. Základ daně se totiž v souladu s § 90 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty stanovil jako rozdíl mezi cenou, za kterou žalobce vozidla (údajně) koupil, a cenou, za kterou je následně prodal.
76. 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).
77. Tato kontrola se týkala DPH za jednotlivá zdaňovací období let 2017 a 2018. V případě této daně je podle § 99 zákona o dani z přidané hodnoty zdaňovacím obdobím měsíc. Žalobce byl tudíž povinen dle § 136 odst. 4 daňového řádu podat daňové přiznání za měsíce leden až prosinec roku 2017 a 2018 vždy do 25 dnů od po uplynutí tohoto zdaňovacího období, resp. do nejbližšího následujícího pracovního dne, připadl-li poslední den této lhůty na sobotu, neděli nebo svátek (§ 33 odst. 4 daňového řádu). V souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu tak začala tříletá lhůta subjektivní lhůta pro stanovení daně běžet pro tato zdaňovací období dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Pro žádné zdaňovací Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

období tak tato lhůta pro stanovení daně neuplynula před zahájením kontroly, k němuž došlo dne 25. 2. 2020. (Neuplynula ani pro zdaňovací období leden 2017, neboť lhůta pro podání daňového přiznání běžela do 27. 2. 2017 a tříletá lhůta pro stanovení daně pak do 27. 2. 2020. Pro ostatní zdaňovací období logicky běžela ještě déle). Zahájením daňové kontroly dne 25. 2. 2020 podle § 148 odst. 3 daňového řádu začala tříletá subjektivní lhůta pro stanovení daně běžet pro všechna zdaňovací období znovu a skončila by, pokud by nedošlo k žádnému dalšímu úkonu majícímu za následek její stavění či prodloužení, dne 25. 2. 2023. [Je tomu tak přesto, že tento den připadl na sobotu. Lhůta pro stanovení daně je lhůtou hmotněprávní a § 33 odst. 4 daňového řádu se neaplikuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, publ. pod č. 4225/2021 Sb. NSS, *Česká síť*, body 37 až 39).]

78. Vzhledem k tomu, že soud dospěl k závěru, že v případě zdaňovacích období květen, červenec, srpen, listopad 2017, únor, duben, květen 2018 došlo v důsledku mezinárodního dožádání ke stavění lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a to v případě všech žádostí, od doby odeslání jednotlivých žádostí o mezinárodní spolupráci správcem až do doručení veškerých odpovědí pro uvedená zdaňovací období subjektivní lhůta pro stanovení daně neběžela (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 Afs 275/2022-101, body 35 a 37). Lhůta pro stanovení daně za květen 2017 by tak skončila nejdříve 12. 5. 2025, za červenec 2017 nejdříve 28. 5. 2023, za srpen 2017 nejdříve 29. 5. 2023, za listopad 2017 nejdříve 1. 6. 2023, za únor 2018 nejdříve 16. 4. 2023, za duben 2018 nejdříve 30. 4. 2023 a za květen 2018 nejdříve 7. 4. 2023.
79. V posuzovaném případě není sporu o tom, že žalobce si 23 dodatečných platebních výměrů ze dne 13. 2. 2023, jimiž správce daně doměřil žalobci daň za měsíce leden až červenec a září až prosinec 2017 a za měsíce leden až prosinec 2018, které mu správce daně doručoval prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, nepřevzal. Mezi účastníky taktéž není sporu o tom, že zástupkyně žalobce nebyla v rozsahu uděleného zmocnění oprávněna k jejich převzetí za žalobce. S tím soud souhlasí. Udělená plná moc ji opravňovala k zastupování žalobce při daňové kontrole a uvedené dodatečné platební výměry, jimiž správce daně na základě jejích výsledků doměřil daň, již její součástí nejsou. K jejich účinnému doručení tedy mohlo dojít, až když byly doručeny přímo žalobci jako jejich zákonnému adresátovi (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 4. 2023, č. j. 11 Af 2/2022-37, bod 29).
80. Jádrem sporu je, kdy k tomu došlo, neboť žalobce činí sporným, že v jeho případě nastaly účinky doručení fikcí v důsledku marného uplynutí 10denní úložní lhůty pro vyzvednutí doručované zásilky na příslušné poště, které měla začít běžet následující den poté, co měl být dne 14. 2. 2023 vyzván k jejímu vyzvednutí. V této souvislosti soud připomíná, že žalobce není v okruhu žalobních námitek nijak omezen tím, zda je uplatnil v řízení před daňovými orgány. Ve vznesení námítky nesprávného posouzení data doručení prvostupňových rozhodnutí až v žalobě mu tak nic nebrání a soud je povinen ji věcně posoudit (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 1 Afs 206/2023-90, bod 24).
81. Podle § 44 odst. 4 daňového řádu písemnost určená do vlastních rukou adresáta se doručuje přímo adresátovi. Nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, na adrese pro doručování zastižena, písemnost se uloží a adresát se vhodným způsobem upozorní, aby si ji ve lhůtě 10 dnů vyzvedl.
82. Podle § 46 odst. 2 daňového řádu v upozornění na uložení písemnosti, které se vkládá do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky nebo na jiné vhodné místo, se adresát vyzve

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

k převzetí písemnosti a dále se v něm uvede označení správce daně, jehož písemnost je doručována, komu je doručováno, kde a od kterého dne a v jakých hodinách je písemnost připravena k vyzvednutí; současně se adresát písemně poučí o právních důsledcích jejího nevyzvednutí.

83. Podle 47 odst. 2 daňového řádu, 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.
84. Aby mohlo v daňovém řízení nastat doručení písemnosti fikcí v souladu s citovanými ustanoveními daňového řádu, musí být splněny následující podmínky: (i) písemnost byla doručována na správnou adresu, (ii) nepřítomnému adresátovi byla na místě zanechána výzva k vyzvednutí doručované písemnosti včetně řádného poučení o následcích nevyzvednutí zásilky, a (iii) adresát si před uplynutím desetidenní úložní lhůty doručovanou písemnost na příslušné poště nevyzvedl (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2014, č. j. 2 Afs 69/2012-124, a ze dne 26. 11. 2020, č. j. 6 Afs 231/2020-44, body 20 a 21).
85. Současně je ovšem nutno mít na paměti, že podle § 51 odst. 1 daňového řádu platí, že doručení písemností, které se doručují do vlastních rukou nebo jejichž převzetí má být potvrzeno adresátem, potvrdí doručující řádně vyplněnou doručenkou, která je veřejnou listinou. Tato doručenka tudíž potvrzuje i pravdivost toho, co je v ní osvědčeno nebo potvrzeno, dokud není prokázán opak (§ 94 odst. 1 daňového řádu). Údaje uvedené na doručence tedy jistě může adresát písemnosti rozporovat a zpochybnit, avšak musí tak učinit kvalifikovaným způsobem. Musí unést břemeno tvrzení a břemeno důkazní a předložit soudu věrohodnou verzi reality, podle níž údaje na doručence neodpovídají skutečnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2007, č. j. 1 Afs 7/2007-169, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 6 Afs 231/2020-44, bod 26, a ze dne 25. 7. 2025, č. j. 8 Afs 8/2025-49, bod 17). To se žalobci v projednávaném případě podle názoru soudu nepodařilo.
86. Žalobce nezpochybňuje, že mu byly dodatečné platební výměry doručovány na správnou adresu (první podmínka) ani že si je před uplynutím úložní lhůty nevyzvedl na poště (třetí podmínka). Tvrdí však, že poté, co nebyl při doručování zásilky zastížen, nebyla mu na místě zanechána výzva k jejímu vyzvednutí a poučení o následcích, pokud tak neučiní. Žalobce tedy zpochybňuje naplnění druhé podmínky.
87. Žalobce na podporu svých tvrzení předložil soudu celkem tři snímky zachycující přední strany výzev k vyzvednutí zásilky. Je třeba pro úplnost zdůraznit, že správce daně doručoval žalobci prostřednictvím provozovatele poštovních služeb ve stejném období dvě zásilky. Jedna zásilka obsahovala oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 13. 2. 2023 a zprávu o daňové kontrole ze dne 13. 2. 2023 (zásilka č. XA) a druhá zásilka obsahovala 23 dodatečných platebních výměrů. Dodatečné platební výměry, jak je patrné z výpisu ze sledování zásilek, který je založen ve spisu, byly žalobci doručovány prostřednictvím zásilky č. XB. Od této zásilky tedy žalobce předložil soudu pouze jednu výzvu České pošty. Je pravdou, že tato výzva je datována 1. 3. 2023 a obsahuje informaci, že si adresát může doručovanou zásilku vyzvednout od 1. 3. 2023 do 13. 3. 2023.
88. Proč tomu tak bylo, však dle přesvědčení soudu vysvětlila svědkyně D. R. ve své výpovědi způsobem, který se soudu jeví logický. Soud tak nemá důvod nevěřit tomu, že se jedná o v pořadí druhou výzvu k vyzvednutí zásilky, která má sloužit pouze pro vnitřní evidenci pošty k tomu, aby bylo zachyceno, kdy a v kolik hodin poštovní doručovatelka vhodila zásilku do poštovní schránky, a na které svědkyně vyznačila, že žalobci doručované dodatečné platební výměry vhodila do schránky (zaznamenané zkratkou „VDS“) dne 1. 3.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2023 v 11:00 hodin. Ač tato výzva, která by se neměla dostat do dispozice adresáta, obsahuje údaje o tom, kdy si může žalobce doručovanou zásilku vyzvednout, jedná se pouze o nedostatek způsobený nastavením vnitřního fungování České pošty, kdy tato „opakovaná druhá“ výzva slouží jen pro zaznamenání toho, že písemnost doručovatelka vhodila do domovní schránky a kdy se tak stalo. Je pochybením pošty, že se tato druhá opakovaná výzva dostala k žalobci, ale nijak to nezpochybňuje skutečnost, že dodatečné platební výměry byly žalobci doručovány 14. 2. 2023. Protože nebyl žalobce toho dne zastižen, byla zásilka uložena na poště. Jelikož si žalobce předmětnou zásilku obsahující dodatečné platební výměry nevyzvedl, byla mu dne 1. 3. 2023 doručovatelkou vhozena zásilka do poštovní schránky. Soud nemá důvod nevěřit svědkyni D. R. ani v tom, že dne 14. 2. 2023 doručovala zásilku žalobci a že poté co jej při doručování nezastihla, vložila žalobci do schránky jak výzvu k převzetí zásilky, tak poučení o následcích jejího nepřevzetí.

89. Její tvrzení totiž korespondují s obsahem výpisu ze sledování zásilek, z něhož plyne, že zásilka s platebními výměry byla dne 14. 2. 2023 doručována adresátovi, který nebyl zastižen, následně byla dne 14. 2. 2023 zásilka uložena a dne 1. 3. 2023 dodána adresátovi do schránky. Také doručenka od této zásilky svědčí ve prospěch jejích tvrzení. Od doručenky je řádně oddělena ta část, jež obsahuje poučení adresáta o následcích nevyzvednutí zásilky, na doručence je řádně vyznačeno, že žalobce byl dne 14. 2. 2023 vyzván k vyzvednutí doručované zásilky a bylo mu současně zanecháno poučení o následcích jejího nevyzvednutí, jakož i to, že byla žalobci dne 1. 3. 2023 vložena do schránky. Tyto údaje odpovídají i obvyklému běhu věcí, kdy doručenku zpravidla vyplňuje poštovní doručovatel po neúspěšném pokusu o doručení, po kterém (tentýž den) vrací nedoručené zásilky na pobočku pošty. Jestliže zásilka doputuje na poštu vybavenou k vyzvedávání písemností v rámci její otvírací doby, je připravena k vyzvednutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2024, č. j. 9 As 4/2024-34, bod 17).
90. Výpověď svědkyně V. R. neprokazuje tvrzení žalobce, neboť ta jen obecně potvrdila, že denně vybírá poštovní schránku žalobce a veškeré písemnosti mu, jakmile se potkají, předá. Nevypověděla nic konkrétního, co by prokázalo opak údajů zachycených na doručence založené ve správním spise, a ani nevěděla, zda výzvy k vyzvednutí zásilky, které se nacházejí na č. l. 31 a 32 a které jí soud předložil k nahlédnutí, vůbec viděla.
91. Za těchto okolností, kdy žalobce nepředestřel v rámci své argumentace žádné dostatečně silné důkazně podložené tvrzení, kupříkladu, že neexistovalo místo, kdy by mu mohla být výzva k vyzvednutí zásilky a poučení o následcích jejího nevyzvednutí zanechány (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Azs 207/2015-49), či že v dané lokalitě docházelo opakovaně k problémům s doručováním, případně by předložil obálku s neodtrženou částí obsahující výzvu k vyzvednutí zásilky a poučení o následcích jejího nevyzvednutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2017, č. j. 9 As 103/2016-35, bod 17, a ze dne 22. 11. 2019, č. j. 3 Ads 205/2018-21 body 14 a 15) nebo výzvu k vyzvednutí zásilky, z níž by bylo zřejmé, že mu poučení o následcích nevyzvednutí zásilky nebylo zanecháno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 As 269/2019-19, body 9 a 10), nemohl soud jeho námitku shledat důvodnou.
92. Pro úplnost soud dodává, že pro posouzení otázky, kdy byly žalobci doručeny dodatečné platební výměry, jež mu správce daně zaslal prostřednictvím zásilky č. XB, je zcela bez významu, že výzva, jejíž snímek předložil žalobce soudu, je datována 1. 3. 2023 a obsahuje informaci, že si adresát může doručovanou zásilku vyzvednout od 1. 3. 2023 do 13. 3. 2023, přičemž mezi účastníky není sporu, že dne 1. 3. 2023 byla příslušná zásilka vhozena žalobci do schránky. Z výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že se jedná o v pořadí Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

druhou výzvu k vyzvednutí zásilky. Jako taková nemá vliv na počítání lhůty pro doručení ani pro případný vznik fikce. Jde o úkon, který Česká pošta, s.p., činí nad rámec právní úpravy doručování. Jestliže tato opakovaná výzva obsahovala nesprávné údaje o tom, od kdy do kdy si mohl žalobce doručovanou zásilku vyzvednout, tato skutečnost nemůže nijak zpochybnit, že v tomto případě byly splněny podmínky pro doručení platebních výměrů fikcí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2024, č. j. 9 As 4/2024-34, bod 18).

93. Zcela nerozhodné pro určení okamžiku doručení dodatečných platebních výměrů je také to, že zaměstnanci správce daně doručovali právní zástupkyni žalobce dodatečné platební výměry v místě jejího bydliště, o čemž je ve správním spise založen protokol, neboť právní zástupkyně žalobce nebyla oprávněna k převzetí dodatečných platebních výměrů. Obdobně je nepodstatné, že zaměstnanci správci daně stáli před domem žalobce a snažili se mu doručit dodatečné platební výměry, neboť k osobnímu doručení dodatečných platebních výměrů nedošlo.
94. Soudu tudíž nezbyvá než konstatovat, že 23 dodatečných platebních výměrů ze dne 13. 2. 2023, jimiž správce daně doměřil žalobci daň za měsíce leden až červenec a září až prosinec 2017 a za měsíce leden až prosinec 2018, bylo žalobci doručeno dne 24. 2. 2023. Dodatečný platební výměr ze dne 8. 3. 2023, jímž správce daně doměřil žalobci daň za měsíc srpen 2017, byl žalobci, což není mezi účastníky sporné, doručen prostřednictvím datové schránky dne 23. 3. 2023. V případě dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období leden až duben, červenec, září a říjen 2017 i v případě dodatečných platebních výměrů ze období leden, březen, červen až prosinec 2018 by přitom k uplynutí lhůty pro stanovení daně došlo dnem 25. 2. 2023. V případě platebních výměrů za zdaňovací období květen, červenec, srpen 2017, listopad 2017 a únor, duben, květen, listopad 2018 by lhůta pro stanovení daně uplynula 12. 5. 2025, 28. 5. 2023, 29. 5. 2023, 1. 6. 2023, 16. 4. 2023, 30. 4. 2023, 7. 4. 2023. Všechny dodatečné platební výměry tak byly žalobci doručeny před uplynutím subjektivní lhůty pro stanovení daně.
95. Jelikož byla prvostupňová rozhodnutí doručena žalobci v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně pro všechna jednotlivá zdaňovací období, došlo u všech zdaňovacích období k jejímu prodloužení o jeden rok, tedy nejméně do 25. 2. 2024 [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu]. Napadené rozhodnutí přitom bylo doručeno žalobci dne 3. 1. 2024. Žalobci tudíž byla pravomocně stanovena za všechna zdaňovací období daň dříve, než uplynula subjektivní lhůta pro její stanovení. Nedošlo dosud pro žádné zdaňovací období ani k uplynutí objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť tato lhůta uplyne nejdříve pro zdaňovací období leden 2017, a to dnem 27. 2. 2027 (§ 148 odst. 5 daňového řádu).
96. Soud tedy uzavírá, že k prekluzi práva stanovit žalobci daň v projednávaném případě ve vztahu k žádnému zdaňovacímu období nedošlo.
97. Dále žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí. Tu jednak spatřoval v tom, že ty dodatečné platební výměry, které mu byly doručeny v listinné podobě, byly nejprve vyhotoveny v podobě elektronické, jednak v tom, že daňové orgány na základě provedeného dokazování dospěly k nesprávnému závěru, že žalobce neprokázal, že by vozidla, která nakupoval v zahraničí, nabyli od neplátců daně.
98. Podle § 102 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí obsahuje mimo jiné podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby [písm. g)] a datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno [písm. h)].

99. Mezi účastníky není sporné, že všechny dodatečné platební výměry vydal správce daně nejprve v elektronické podobě a v této podobě byly opatřeny elektronickým podpisem, u něhož je uvedeno datum 13. 2. 2023. Následně pak vyhotovil jejich listinnou podobu, jež obsahovala na první straně údaje o tom, kdy a kým byla elektronická podoba podepsána, na poslední straně byla listinná podoba opatřena otiskem úředního razítka a podpisem osoby, která je předtím podepsala i v elektronické podobě. Jsou zde také obsaženy údaje o jejím jméně a pracovním zařazení. Právě v této podobě, tedy s náležitostmi stanovenými v § 102 odst. 1 písm. g) části věty před středníkem daňového řádu, pak správce daně dodatečné platební výměry zaslal žalobci.
100. K otázce zákonnosti postupu, který zvolil správce daně, se již ve své judikatuře opakovaně vyjadřoval Nejvyšší správní soud. V bodě 45 v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, v této souvislosti mimo jiné Nejvyšší správní soud uvedl: *„Rozhodnutí v elektronické podobě totiž fyzicky neexistuje, jde o informaci uloženou na elektronickém nosiči dat, zjednodušeně řečeno jde o řadu jedniček a nul“. Tuto informaci, která je doručována do datové schránky nebo na e-mailovou adresu účastníka řízení, logicky není možné opatřit otiskem úředního razítka ani podpisem úřední osoby. Pokud je daňovému subjektu doručováno rozhodnutí v písemné podobě, je naopak vyloučeno, aby bylo opatřeno elektronickým podpisem, jelikož elektronický podpis je tvořen alfanumerickým souborem znaků a existuje pouze v elektronické podobě, elektronický podpis nelze „přenést“ na písemnou podobu rozhodnutí. V současné době téměř všechny správní orgány používají při své rozhodovací činnosti výpočetní techniku. Každé rozhodnutí tedy nejprve existuje v elektronické podobě a jako takové je možné jej opatřit elektronickým podpisem a odeslat prostřednictvím datové schránky, příp. na e-mailovou adresu, nebo jej vytisknout, opatřit podpisem úřední osoby a otiskem úředního razítka a odeslat v této písemné podobě. [...] Z dikce zákona vyplývá toliko požadavek na uvedení data podpisu a správnímu orgánu není zapovězeno vyhotovit a podepsat rozhodnutí jak v elektronické, tak v listinné podobě v tentýž den.“* V bodě 13 rozsudku ze dne 23. 10. 2023, č. j. 2 Afs 312/2022-33, pak v návaznosti na právě citované závěry Nejvyšší správní soud doplnil, že *„za datum vlastnoručního podepsání lze považovat den, kdy byl k elektronické podobě rozhodnutí připojen uznávaný elektronický podpis, pokud u podpisu oprávněné úřední osoby není uvedeno jiné datum. Z toho, že datum bylo na dané listině dříve než vlastnoruční podpis, neplyne porušení daňového řádu.“*
101. Z právě uvedeného je zřejmé, že daňový řád nevyklučuje, aby bylo rozhodnutí vydáno jak v elektronické, tak v listinné podobě. Správce daně tudíž nijak nepochybil, pokud žalobci nezaslal prostřednictvím České pošty dodatečné platební výměry, které nejprve vyhotovil v elektronické verzi, ve formě listinného výstupu z autorizované konverze ve smyslu § 22 zákona č. 300/2008 Sb., jak se domáhal žalobce. Zcela postačilo, pokud místo toho tyto platební výměry vytiskl a se všemi náležitostmi popsány je předal k poštovní přepravě. I v této podobě totiž dodatečné platební výměry obsahovaly nejen povinné náležitosti rozhodnutí dle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu ale i dle § 102 odst. 1 písm. h) téhož zákona, neboť za datum jejich podpisu v listinné podobě se považuje údaj o datu, kdy byla podepsána jejich elektronická forma. Dodatečné platební výměry, které žalobce v této formě obdržel, tedy žádnými nedostatky ve vztahu k požadavkům obsaženým v § 102 daňového řádu netrpí.
102. Co se týče splnění prokázání podmínek pro uplatnění zvláštního režimu, podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019, platilo, že zvláštní režim může Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

použít obchodník při dodání použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území Evropské unie a) osobou nepovinnou k dani, b) osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, c) osvobozenou osobou, která není plátcem, d) jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně podle § 62 nebo obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo e) jiným obchodníkem, pokud byl při dodání tohoto zboží tímto jiným obchodníkem použit zvláštní režim (odst. 2), a že při použití zvláštního režimu je základem daně přírážka snižena o daň z přírážky, přičemž tato přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou obchodníka a pořizovací cenou tohoto zboží (odst. 3).

103. Mezi účastníky není sporu, že žalobce v České republice prodával ojetá vozidla, která pořizoval v Německu a Rakousku. Není tudíž ani sporu o tom, že splnění prvních dvou podmínek „dodání použitého zboží“ a „dodání zboží obchodníkovi“ pro uplatnění zvláštního režimu se žalobci podařilo daňovým orgánům prokázat. Sporné je, zda se mu podařilo prokázat splnění podmínky třetí, tedy že vozidla k dalšímu prodeji pořídil od osoby, která patří do určité v zákoně o dani z přidané hodnoty vyjmenované skupiny osob. V žalobcově případě se mělo jednat o fyzické osoby nepovinné k dani.
104. Již v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015-41, bod 91 se Nejvyšší správní soud ve vztahu k § 90 odst. 2 a 3 daňového řádu jednoznačně vyjádřil v tom smyslu, že v rámci prokazování splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu je daňový subjekt povinen prokázat také od koho konkrétně pořídil zboží, u něhož uplatňuje zvláštní režim. Od tohoto požadavku se nijak zásadně neodchýlil ani ve své recentní judikatuře, v níž jej konfrontoval se závěry vyplývajícími z rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie s. r. o. proti Odvolací finanční ředitelství*, C-154/20, jak je zřejmé z bodu 18 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28. Zde totiž mimo jiné uvedl: „Soudní dvůr nadále přisuzuje při uplatňování nároku na daňový odpočet zásadní význam prokázání osoby dodavatele v obchodním vztahu, neboť je třeba, aby tato osoba byla povinna k dani. Pouze tehdy, pokud jsou v daňovém řízení k dispozici konkrétní skutkové okolnosti a informace, které umožňují bezpečný závěr, že dodavatel takové postavení objektivně má, lze částečně „slevit“ z primárního požadavku na daňový subjekt k unesení důkazního břemene k osobě dodavatele coby osoby povinné k dani, neboť tyto souvislosti jsou správci daně již k dispozici. I tehdy je však nepochybně třeba, aby bylo v daňovém řízení postaveno najisto, kdo takovým dodavatelem je. [...] pro postup podle § 90 ZDPH je třeba, aby dodavatel splňoval podmínky podle druhého odstavce tohoto ustanovení. [...] Aby mohl daňový subjekt postupovat podle § 90, musí být schopen v daňovém řízení prokázat či musí v daňovém řízení bezpečně vyplynout z ostatních důkazů, které má správce daně k dispozici, že jeho dodavatele lze podřadit do jedné z právě citovaných skupin. Pokud však nelze v daňovém řízení konkrétního dodavatele ztotožnit a nelze bezpečně zjistit, kdo konkrétní vozidlo dodal, nelze zvláštní režim podle tohoto ustanovení uplatnit.“ Na citované závěry pak Nejvyšší správní soud odkázal i v rozsudcích ze dne 29. 3. 2023, č. j. 10 Afs 316/2022-40, bod 10, a ze dne 24. 7. 2023, č. j. 9 Afs 200/2022-38, bod 18, na který žalovaný příhodně poukázal v bodě 71 napadeného rozhodnutí.
105. V žalobcově případě rozhodně nedošlo k tomu, že oněch 130 ojetých vozidel, v souvislosti s jejichž nákupem a dalším prodejem uplatnil zvláštní režim dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, nabyli od dodavatelů, u nichž by správce daně neměl pochybnost, že jim svědčí postavení podle § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, a u nichž by mu nečinilo obtíže ověřit, že mu tato vozidla dodali. V posuzované věci je tomu právě naopak. Právě otázka postavení těchto dodavatelů, respektive vůbec jejich identifikace, je od samého

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

počátku jádrem sporu mezi žalobcem a daňovými orgány. Ve všech kupních smlouvách, které žalobce správci daně na podporu svého tvrzení, že všechna vozidla nabyl za úplaty od neplátců DPH, předložil, totiž byly identifikační údaje prodávajících nečitelné. Žalobce tudíž s ohledem na požadavky vyplývající z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu citované v předchozím bodě v daňovém řízení bez jakýchkoliv pochybností tížila mimo jiné také povinnost prokázat, od koho konkrétně jednotlivá vozidla koupil.

106. Žalobce původně tvrdil, že všech 130 vozidel koupil od osob uvedených v technických průkazech těchto vozidel, které všechny byly neplátcí DPH. Správce daně si na základě tohoto jeho tvrzení opatřil celkem 90 technických průkazů předmětných vozidel. Z výsledků mezinárodního dožádání, které se týkalo 57 vozidel z celkových 90, u nichž si správce daně opatřil technické průkazy, se pouze ve třech případech potvrdilo, že žalobce skutečně nabyl vozidlo o osoby uvedené v technickém průkazu a že jednalo o osobu nepovinnou k dani. Ve dvou případech bylo zjištěno, že žalobce nabyl vozidlo sice od jiných osob, ale i tak mohl zvláštní režim uplatnit (byť ve všech pěti případech bylo zjištěno, že vozidla pořídil za cenu nižší, než tvrdil).
 107. To znamená, že ve více než 90 % případů, která správce daně prověřoval, se nepotvrdilo tvrzení žalobce, že prodávajícími byly osoby zapsané v technických průkazech vozidel a že se jednalo o osoby nepovinné k dani. Těchto 90 % případů (52 vozidel) přitom představuje téměř 60 % těch vozidel, u nichž měl správce daně k dispozici technické průkazy, a 40 % ze všech 130, u nichž žalobce označil za prodávajícího osobu nepovinnou k dani a zapsanou v technickém průkaze.
 108. Je tedy evidentní, že správci daně se podařilo prokázat, že na jeho straně existují vážné pochyby o pravdivosti tohoto žalobcova tvrzení a tím i prokázání naplnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty z jeho strany, a to s výjimkou pěti případů. S tím také žalobce seznámil prostřednictvím dosavadního výsledku kontrolního zjištění a jeho doplnění. Žalobce tudíž i nadále tížilo důkazní břemeno ve vztahu ke zbývajícím 125 vozidlům, u nichž byl povinen prokázat, od koho konkrétně je koupil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13 a judikaturu zde citovanou).
 109. Sám žalobce přitom v podané žalobě připouští, že to se mu nepodařilo. Správce daně v průběhu odvolacího řízení provedl v souladu se žalobcovými návrhy za tímto účelem výslech tří svědků, Z. N., V. R. a J. G., syna žalobce. Ti ve svých výpovědích shodně uvedli, že žalobce nakupoval ojetá vozidla od fyzických osob. Z jejich výpovědí lze také dovodit, že se mělo jednat o osoby nepovinné k dani. Nic konkrétního však k okolnostem nákupu jednotlivých vozidel ve svých výpovědích nesdělili. Nikdo ze svědků pak nejen, že ani jednu z osob, které měly žalobci některé ze 125 vozidel prodat, nedokázal identifikovat, ale ani nedokázal potvrdit, zda by se mohlo jednat o osobu zapsanou v technickém průkaze vozidla.
 110. Závěru daňových orgánů, že se žalobci v případě těchto 125 vozidel nepodařilo prokázat, že by je nabyl od takové skupiny osob, aby následně mohl v souvislosti s jejich následným prodejem uplatnit zvláštní režim podle § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tak nemá soud co vytknout.
 111. Na tom nic nemění ani poukaz žalobce na skutečnost, že správce daně dotazem do systému VIES nezjistil, že by bylo vůči žalobci vykázáno v některém členském státu dodání zboží. Tato skutečnost pouze znamená, jak správně poznamenal v návaznosti na tento argument sám žalobce v žalobě, že žádný plátců DPH z jiného členského státu nepodal souhrnné hlášení. Naopak nijak nedokládá, že žalobce nabyl ojetá vozidla od osob nepovinných
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

k dani. Systém VIES totiž slouží mimo jiné právě k výměně informací obsažených v souhrnných hlášeních [čl. 17 odst. 1 písm. a) nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty ve spojení s čl. 262 až 271 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“)]. Souhrnné hlášení by přitom byl povinen podat plátce DPH v jiném členském státě jen tehdy, pokud by žalobce od něho nakoupil použité vozidlo jako osoba registrovaná k DPH v České republice (čl. 262 ve spojení s čl. 138 odst. 1 směrnice 2006/112/ES).

112. To znamená, že v případě, že by žalobce tuto skutečnost prodávajícímu při nákupu vozidla v jiném členském státě nesdělil, ten – i pokud by byl plátcem DPH – by souhrnné hlášení nepodal, nehledě na to, že žalobce je plátcem DPH v tuzemsku. Takový postup ze strany žalobce by navíc měl svoji logiku. V případě, že by žalobce prodávajícímu, který je plátcem DPH, poskytl informaci, že on sám je také plátcem DPH a ten by pak podal souhrnné hlášení, byla by v systému VIES dostupná informace, že žalobce určité vozidlo nabyl od osoby povinné k dani. U takového vozidla by pak žalobce jen stěží mohl uplatnit zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, jelikož plátce daně prodávšího žalobci ojeté vozidlo by nebylo téměř jistě možno zařadit do žádné skupiny dodavatelů vymezené v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.
113. 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 výsledky svědků.
114. 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).
115. 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).
116. 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. Obzvláště vysoké požadavky jsou pak kladeny na kvalitu 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).

117. 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.
118. 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.
119. 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 orgánů finanční správy, která by potvrzovala žalobcem zastávaný výklad, že i kupní smlouvy, v nichž nelze identifikovat osobu prodávajícího, jsou způsobilým dokladem pro prokázání splnění podmínek pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty, 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 orgánů finanční správy existovala taková správní praxe, která by mohla založit jeho legitimní očekávání, že jím předložené smlouvy budou jimi akceptovány jako dostatečný důkaz prokazující oprávněnost jím zvoleného režimu uplatňování daně.
120. 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 (viz judikatura rekapitulovaná v bodě 59 výše) 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, že žalobcova matka oprávněně využívala zvláštní režim podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. 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.
121. Správce daně ani žalovaný tudíž nepochybili, pokud na argumentaci žalobce ohledně jeho legitimního očekávání nepřistoupili.
122. Se žalobcem nelze souhlasit ani v tom, že by se žalovaný v napadeném rozhodnutí k argumentaci žalobce ohledně existence jeho legitimního očekávání opomněl vyjádřit.

123. 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.
124. Žalovaný tak učinil a v bodě 37 na straně 10 napadeného rozhodnutí, kde se, jak je patrné z bodu 48 na straně 15 napadeného rozhodnutí, ztotožnil se způsobem, jakým se s touto argumentací vypořádal správce daně ve zprávě o kontrole. Žalovaný v bodě 37 napadeného rozhodnutí mimo jiné uvedl, že žalobce v rámci odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím namítal, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti zaměřené také na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 až 2. čtvrtletí 2011 „nezpochybnil u jeho matky aplikaci zvláštního režimu, kdy tato taktéž nakupovala vozidla shodným způsobem na burze v Německu a používala tytéž formuláře kupních smluv v německém jazyce“ jako žalobce. V návaznosti na to uvedl, že žalobce „se tedy dovolává své dobré víry v dostatečnost shromažďovaných dokladů při svých obchodech s ojetými vozidly, jakož i zásady legitimního očekávání v podobě stejného přístupu správce daně k týmž důkazním prostředkům předloženým“ z jeho strany. Dále žalovaný konstatoval, že byť vyhledávací činnost u žalobcovy matky byla ukončena s doporučením provést daňovou kontrolu, tak nebyla „na základě interního rozhodnutí správce daně provedena,“ nedošlo tak „k hodnocení konkrétních specifik“, která její obchody provázela, v důsledku čehož nebyla „nastolena totožná skutková situace“. V návaznosti na to žalovaný uzavřel, že žalobce nemůže „pouze z okolnosti nezahájení daňové kontroly“ u jeho matky „dovozovat svou dobrou víru v dostatečnost svých kupních smluv k nákupu vozidel shodujících se typově se smlouvami, kterými ke svým nákupům disponovala,“ a to „zvláště v případě naprosté nečitelnosti údajů vztahujících se k osobě prodejce vozidel, neumožňující ověření nákupu vozidel od osoby spadající do jedné z kategorií vymezených v § 90 odst. 2 ZDPH.“ K tomu žalovaný dodal, že „správce daně může vlastní rozhodovací praxi změnit, avšak nesmí tak činit svévolně. V každém případě však tuto zásadu je třeba aplikovat přiměřeně konkrétním okolnostem zjištěného skutkového stavu. Tedy uvedená zásada nezaručuje, že správce daně bude slepě následovat svá dřívější rozhodnutí (popř. postupy), a nezakládá nárok daňového subjektu na permanentně stejné jednání, popř. rozhodování v jeho prospěch“ a poukázal na to, že žalobce „se co do zásady aplikace legitimního očekávání odvolává na dřívější postup správce daně, který nebyl veden ohledně jeho daňové povinnosti, nýbrž povinnosti jeho matky.“
125. Takové vypořádání žalobcovy argumentace ohledně jeho legitimního očekávání považuje soud za více než dostatečné. Je totiž potřebné 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).
126. Žádnou vadu pak soud nespatřuje v tom, že daňové orgány neprovedly žalobcem opakovaně navrhané výslechy Z. H., bývalé zaměstnankyně správce daně a dalších jeho zaměstnanců, kteří se podíleli na šetření u žalobcovy matky, účetní žalobce i jeho matky.
127. 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 potenci, či pro jeho nadbytečnost, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

řízení bez důvodných pochybností postavena najisto (srov. nález 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).

128. Není sporu o tom, že žalobce provedení svědeckých výpovědí všech osob 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 dostatečným dokladem pro potvrzení toho, že splnil podmínky pro uplatnění zvláštního režimu podle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty.
129. Pokud správce daně neprovedení žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí ve zprávě o daňové kontrole odůvodnil mimo jiné tím, že se nejednalo o skutkově shodnou situaci, a výsledk 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 nedisponoval vypovídací potenci.
130. 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 opodstatněné. 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.
131. Stejně nelze nic vytknout postupu žalovaného, který se v bodech 37 až 39 na stranách 10 a 11 napadeného rozhodnutí s těmito závěry správce daně ztotožnil. To je naprosto legitimní způsob vypořádání námitek účastníka řízení.
132. Dále žalobce brojil proti tomu, že mu daň nebyla doměřena na základě pomůcek.
133. Již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, Nejvyšší správní soud vyslovil závěr, že *„principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“*
134. V rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008-137, publ. pod č. 2277/2011 Sb. NSS, se pak Nejvyšší správní soud vyjádřil v tom smyslu, že *„smyslem dokazování v daňovém řízení je zjištění skutkového stavu, tj. zda tvrzení daňového subjektu obsažená v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti, a případně stanovení daně ve správné výši. Množství a kvalita důkazů potřebných ke stanovení správné výše daňové povinnosti však není paušálně stejná pro všechny druhy daní a je závislá na konstrukci té které daně v příslušném daňovém zákoně. Zatímco tedy Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

souhrn skutkových zjištění učiněných v průběhu dokazování může postačovat ke stanovení výše jedné daně (daně z přidané hodnoty), nemusí již být dostatečný ke stanovení daně jiné (daně z příjmů) a správce daně tak u této jiné daně musí přikročit ke stanovení daně za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Žalobkyně se proto mylí, pokud tvrdí, že na základě stejného důkazního materiálu musí dojít vždy ke stejnému způsobu doměření daně (dokazováním či za použití pomůcek).“

135. Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu tedy plyne jasný závěr, že ani v případě, že orgány finanční správy vycházejí při stanovování různých druhů daně ze stejných podkladů, nemusí vždy přistoupit ke stejnému způsobu jejich stanovení. Byla-li žalobci stanovena daň z příjmů podle pomůcek, nic tudíž principiálně nebránilo tomu, aby mu byla DPH stanovena dokazováním.
136. V žalobcově případě přitom není mezi účastníky sporu o tom, za jakou cenu žalobce všech 130 ojetých vozidel, u nichž mu byla doměřena DPH, dále prodal. V případě pěti z těchto vozidel vyšlo najevo, že u nich byly splněny podmínky pro použití zvláštního režimu a žalobce jen nesprávně vykázal výši kupní ceny. U těchto vozidel proto daňové orgány upravily odpovídajícím způsobem v souladu s § 90 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty přírážky a doměřily žalobci daň ve zvláštním režimu. V případě zbývajících 125 vozidel ovšem žalobce splnění podmínek pro aplikaci zvláštního režimu stanovených v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty neprokázal. V takovém případě nemohly daňové orgány stanovit žalobci daň z přírážky, a proto ji stanovily z výnosů za prodané vozy (z celého uskutečněného zdanitelného plnění).
137. Postupovaly tedy způsobem, který právě v případě zvláštního režimu aproboval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 4. 2022, č. j. 7 Afs 452/2019-28, v jehož bodě 20, který žalovaný citoval v bodě 78 napadeného rozhodnutí, uvedl: „*Předmětem daňového řízení nebyla daň z příjmů fyzických osob, ale daň z přidané hodnoty. Zvláštní režim dle § 90 předpokládá ‚kvalifikovaného‘ dodavatele, který splňuje podmínky uvedené v § 90 odst. 2. Pokud by Nejvyšší správní soud připustil, že absenci dostatečných daňových tvrzení a prokázání konkrétního dodání zboží, na jehož dodání je tento zvláštní režim uplatňován, lze ‚nahradit‘ zjištěním obvyklé ceny dodávaných automobilů za využití pomůcek, které má správce daně k dispozici, zcela by tím vykročil ze zákonného vymezení tohoto způsobu zdanění, neboť by vůbec nebylo postaveno najisto, zda skuteční dodavatelé a konkrétní dodání zboží takový způsob zdanění umožňují. To, že žalobce neprokázal konkrétní okolnosti, za nichž mu měly být předmětné automobily dodány, neznamená, že nebylo lze stanovit daň dokazováním. Lze rozumět výhradám žalobce, pokud předmětem daně z přidané hodnoty nebyla toliko přírážka k ceně, za kterou měl předmětné automobily nabýt do vlastnictví, ale z celkové kupní ceny, za kterou automobily dále prodal třetím osobám. Je to však důsledek nikoli nezákonného postupu správce daně, ale neunesení vlastního důkazního břemene. Zbývá doplnit, že žalobce byl k prokázání rozhodných skutečností v daňovém řízení opakovaně vyzýván [...], přesto se mu nepodařilo rozhodné skutečnosti prokázat, což sám v podané žalobě přiznává. K tvrzení krajského soudu, že ‚stěží lze předpokládat, že žalobce vozidla pořídil bezúplatně‘, nezbyvá než zopakovat, že způsob, dodavatel a cena nabytí vozidel zůstaly v daňovém řízení v důsledku důkazní nouze žalobce zcela neosvětleny a žalobce se proto nemůže domáhat toho, aby byl podroben dani z přidané hodnoty ve zvláštním režimu zdanění, který naopak klade zvýšené nároky na prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (především určení dodavatele, ceny dodání a následně výše přírážky, která představuje základ daně).“*
138. Soud je na rozdíl od žalobce toho názoru, že daňové orgány citované závěry aplikovaly na případ žalobce správně, protože případ, kterým se zabýval Nejvyšší správní soud, se od Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobcova případu v zásadních rysech nijak neodlišuje. V obou případech docházelo v souvislosti s nákupem a prodejem ojetých vozidel ke zdanění ve zvláštním režimu dle § 90 zákona o dani z přidané hodnoty. V obou případech také nebyl daňový subjekt v důsledku důkazní nouze stran prokázání dodavatele a okolností dodání schopen prokázat splnění podmínky pro aplikaci zvláštního režimu stanoveného v § 90 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. V obou případech rovněž daňový subjekt neprokazoval, že za pořízená vozidla skutečně uhradil jím tvrzenou cenu. V obou případech taktéž nebylo sporu o tom, za jakou cenu daňový subjekt vozidla dále prodal (byla známa výše uskutečněného zdanitelného plnění).

139. Namítá-li žalobce, že takto stanovená daň je pro něj likvidační, což ovšem nijak nedoložil, taková argumentace nemůže být úspěšná, neboť majetková situace daňového subjektu nemá na stanovení daňové povinnosti vliv (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2025, č. j. 10 Afs 117/2025-40, bod 29).
140. Vzhledem k výše uvedenému dospěl soud k závěru, že námitky žalobkyně jsou nedůvodné, a proto výrokem I rozsudku žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
141. 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 28. dubna 2026

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.