



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **J. M.**, zastoupeného JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Praha 1, Na Poříčí 12, proti žalovanému **Odvolačímú finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 9. 2014, č. j. 8 Af 39/2010 - 66,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 7. 4. 2010, č. j. 4716/10-1500-106358 (působnost tohoto orgánu přešla ke dni 1. 1. 2013 zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, na Odvolací finanční ředitelství). Tímto rozhodnutím zamítlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 8. 2009, č. j. 336258/09/005915102409 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), kterým správce daně žalobci uložil náhradu za neuplatnění daně při nesplnění registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Městský soud svým rozsudkem ze dne 23. 9. 2014, č. j. 8 Af 39/2010 - 66 (dále též jen „napadený rozsudek“), žalobu zamítl.

Městský soud v rozsudku nejprve shrnul obsah správního spisu, z něhož vyplynulo, že v dubnu roku 2006 došlo u žalobce k překročení obratu rozhodného pro povinnost registrace k DPH. V souladu s ustanovením 94 odst. 1 zákona o DPH se žalobce měl stát plátcem DPH od 1. 7. 2006, a měl tedy přihlášku k registraci podat do 15. 5. 2006 (§ 95 odst. 1 zákona o DPH). Tuto přihlášku podal teprve dne 12. 8. 2009, a proto mu v souladu s § 98 odst. 1 zákona o DPH vznikla povinnost uhradit správci daně částku ve výši až 10 % z celkových příjmů nebo výnosů, jako náhradu za zdanitelná plnění, která uskutečnil bez daně. Správce daně použil pro výpočet náhrady příjmy žalobce za zdanitelná plnění v období od 1. 9. 2006 do 11. 8. 2009, které představovaly částku 8.279.300 Kč; náhrada tak byla stanovena na 413.965 Kč (tj. na 5% z celkových příjmů za zdanitelná plnění v předmětném období). Městský soud dále uvedl, že obsahem činnosti žalobce v šetřených obdobích bylo zajišťování účinkujících (tanečnic, striptérek, apod.) pro různé odběratele, zejména pro klub *Zlatý strom*, se sídlem Praha 1, Karlova 6. Žalobce tvrdil, že se svými odběrateli neuzavíral písemné smlouvy o zastoupení; ze spisu vyplývá, že vystavoval faktury a doklady o převzetí hotovosti, které si odběratelé následně uplatňovali ve svém účetnictví. Vedle toho vystavoval také výdajové pokladní doklady a vyplácel honoráře jednotlivým účinkujícím, na které nahlížel jako na své subdodavatele. Z uvedeného důvodu městský soud aproboval náhled daňových orgánů, že do žalobcova obratu nevstupuje jen pětiprocentní provize z fakturovaných částek, nýbrž souhrnné částky jednotlivých faktur. Městský soud nepřistoupil ani na námitku, že z uzavřených dohod o zastoupení jasně plynulo, že si účinkující honorář vyzvedne u pořadatele a žalobci dá pouze provizi; dospěl k závěru, že rozhodující je skutečný obsah smluvního vztahu a skutečný průběh transakcí, nikoli (chybný) způsob účtování o této operaci. Faktury, které žalobce vystavil subjektům *Petr Bauer, restaurace Zlatý strom, Praha, Dolská Felicity Fun, s. r. o., Špindlerův Mlýn, a AGENZIA BENETTI, Dobříčovice*, svědčí o tom, že žalobce nebyl pouhým zprostředkovatelem mezi odběrateli a účinkujícími (za což by mu náležela provize), ale přímým dodavatelem celého programu (za jehož realizaci inkasoval smluvní cenu). Městský soud dodal, že tento závěr potvrzuje i obsah výpovědi, kterou žalobce podal při jednání se správcem daně dne 3. 7. 2008. Obsah faktur tedy skutečně nebyl v souladu s uzavřenými „dohodami o zastoupení“, avšak z hlediska žalobcovy daňové povinnosti je podstatné, že jejich obsah byl v souladu s realitou, tedy s tím, kdo byl dodavatelem služeb (programu) a jak probíhala úhrada za tyto dodávky. Nemůže zde obstát ani argument, že se jednalo jen o jeho chybu v účetnictví: pokud by žalobcem vystavované faktury neodpovídaly skutečnému stavu věci, nemohli by je jeho odběratelé akceptovat a proplácet, neboť by i své účetnictví zatěžovali nepravdivými údaji. Konečně k námitce, že správce daně přezkoumal veškeré účetnictví žalobce už v roce 2002, městský soud uvedl, že tato námitka se nijak netýká věci nyní projednávané, neboť v té se daňové orgány zabývaly skutečnostmi nastalými od roku 2006. Není tedy zřejmé, v jaké míře a zda vůbec mohla hospodářská situace žalobce v roce 2002 ovlivnit jeho situaci v roce 2006 a později, nadto předmětem jednání v roce 2002, na která žalobce poukazuje, byla daň z příjmů fyzických osob za roky 1999 a 2000, nikoliv DPH.

Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou explicitně opírá o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti především namítá, že městský soud vycházel z nesprávného hodnocení smluvního vztahu mezi ním a účinkujícími a posoudil jej ve prospěch vystavovaných faktur, a to navzdory konstantní judikatuře, představované například rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107 (všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z <http://www.nssoud.cz>). V tomto rozhodnutí se uvádí, že DPH nebo nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH), tedy ve vztahu faktickém. Stěžovatel prokázal, že fakturoval sice pro zjednodušení v rozporu se smlouvami, ale že jeho skutečnou činností, tedy oním „zajištěním

programu“, bylo právě obchodní zastoupení účinkujících. Tyto účinkující (tanečnice, striptérky, apod. – pozn. NSS) nemohly každá zvlášť pořadateli fakturovat, mnohé z nich totiž nebyly samostatně výdělečně činné; proto stěžovatel sám musel náklady jednotlivých účinkujících rozpočítávat, jinak by nedostal (v případě absence některé z nich) provizi za zbylý uskutečněný program. Stěžovatel proto nesouhlasí se závěrem městského soudu, že daňové orgány hodnotily smluvní vztah v souladu se zásadami logického uvažování.

Dále stěžovatel namítá, že správce daně měl již při daňové kontrole na daň z příjmu fyzických osob, prováděné v roce 2002, odhalit stěžovateli povinnost registrovat se k DPH. V té době by stěžovateli ještě žádný finanční postih ve formě náhrady za neodvedenou DPH nehrozil. Jednou uzavřená daňová kontrola představovala již za doby účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), překážku *rei iudicatae*, a proto není možné ze stejného důvodu, jaký se uvádí v § 41 ZSDP, vyměřit náhradu za neodvedenou DPH.

Závěrem napadá stěžovatel i výrok druhý napadeného rozsudku (náklady čízení), jehož nesprávnost se odvíjí od závěrů městského soudu, že nebyl v řízení procesně úspěšný. Poukazuje rovněž na nepřiměřenou délku řízení před městským soudem a spatřuje v ní nesprávný úřední postup ve smyslu § 13 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“). Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek v plném rozsahu.

Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že nemá pochyby o souladu účetnictví stěžovatele s faktickým stavem, neboť sám stěžovatel potvrzoval, že plnění probíhalo tak, jak o nich bylo účtováno. Obsah smluv byl sice v rozporu s provedenou fakturací, na druhou stranu ale sám stěžovatel opakovaně uváděl, že podle těchto smluv nepostupoval. Správce daně tedy v souladu se zásadou materiální pravdy vycházel ze zjištěného skutkového stavu a při posuzování okamžiku dosažení obratu rozhodného pro povinnou registraci bral v úvahu celou částku uvedenou na vystavených fakturách. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, žalovaný uvádí, že daňový subjekt prokazuje daňovou povinnost primárně účetními doklady, ledaže správci daně vzniknou pochybnosti o jejich souladu se stavem skutečným; pak přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je v zájmu jeho unesení povinen předkládat další důkazní prostředky o souladu účetnictví se stavem faktickým. Okolnosti souzené věci však byly jiné; k přenášení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem vůbec nedošlo, neboť správce daně vůbec neměl pochybnost o souladu stavu deklarovaného účetními doklady se stavem faktickým. Účetnictví zpochybnil sám stěžovatel, který na důkaz toho, že plnění neprobíhalo tak, jak o něm bylo fakturováno, předkládal smlouvy, na jejichž základě mělo být plnění poskytováno. Žalovaný trvá na tom, že daňové řízení netrpělo žádnými vadami a že proces hodnocení důkazů proběhl v souladu s rozhodnutím zdejšího soudu ze dne 13. 5. 2011, sp. zn. 5 Afs 19/2010. Namítá-li stěžovatel, že jeho registrační povinnost měla být zjištěna již v roce 2002 při provádění daňové kontroly na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 1999 až 2000, a odvolává-li se v této souvislosti na překážku *rei iudicatae*, žalovaný opakuje, že výsledky postupů prováděných v roce 2002 jsou v souzené věci zcela irelevantní a že o překážce věci pravomocně rozhodnuté může být řeč jedině tam, kde je dán totožný předmět řízení. Nadto úvaha stěžovatele, že za účinnosti ZSDP by nebyl nijak „finančně postižen“, je lichá, neboť podle § 37 ZSDP bylo možné za porušení registrační povinnosti uložit pokutu až 2 mil. Kč, včetně provedení registrace k DPH *ex offio*. Pokud jde konečně o požadavek stěžovatele na přiznání náhrady nákladů řízení před městským soudem, ten žalovaný považuje za absurdní a rozporný s principem odpovědnosti účastníků za výsledek řízení. Podotýká však, že v souladu s názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013 - 84, je to naopak on, kdo má

právo na náhradu nákladů řízení, neboť měl ve věci plný úspěch. Žalovaný proto navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta a aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení v paušální částce 600 Kč podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Před samotným věcným posouzením kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud musí vyjádřit ke zjištění, že městský soud ani v záhlaví napadeného rozsudku, ani v textu jeho odůvodnění neoznačil rozhodnutí odvolacího orgánu, proti němuž žaloba směřuje; v odůvodnění rozsudku jednoznačně identifikoval pouze prvostupňové rozhodnutí správce daně. Na tento deficit poukazuje rovněž stěžovatel v kasační stížnosti, nespojuje s ním však v konkrétní rovině žádnou stížnostní námitku. Nabízí se tedy nutně otázka, zda tento deficit napadeného rozsudku nedosahuje intenzity, zakládající jeho nepřezkoumatelnost. K podobné otázce se nicméně zdejší soud již v minulosti vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 24. 10. 2008, č. j. 4 Ads 125/2008 - 174, konstatoval, že „[u]vede-li soud v záhlaví svého rozhodnutí namísto rozhodnutí žalovaného (odvolacího správního orgánu) rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, přičemž z obsahu rozhodnutí soudu nepochybně vyplývá, že přezkoumávaným rozhodnutím je rozhodnutí žalovaného, jedná se o zjevnou nesprávnost, již soud opraví postupem podle § 54 odst. 4 s. ř. s.“ Jelikož i v souzené věci nevznikly pochybnosti o tom, proti kterému rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu žaloba směřovala (stěžovatel i žalovaný ve svých podáních toto rozhodnutí shodně identifikují a věcně se k jeho obsahu vyjadřují), dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti netrpí a absentující jednoznačné označení žalobou napadeného rozhodnutí lze (ze strany městského soudu) doplnit postupem podle § 54 odst. 4 s. ř. s.

Pokud jde o věcné posouzení daného případu, z předloženého správního spisu vyplynulo, že stěžovatel podniká jako zprostředkovatel či zástupce mezi různými pořadateli uměleckých vystoupení a jednotlivými účinkujícími. S účinkujícími má uzavřeny smlouvy o zastoupení, které se svým obsahem typově blíží smlouvám o zprostředkování. Těchto smluv předložil v průběhu daňové kontroly celkem 43 (25 smluv bylo uzavřeno mezi účinkujícími a společností *U. A. Meda*, zastoupenou stěžovatelem), správce daně však do spisu zařadil pouze kopie dvou z nich (dohodu se *Z. Š.* ze dne 11. 11. 1997 a dohodu s *O. C.* ze dne 20. 4. 1997). V těchto smlouvách se prakticky shodně uvádí, že si účinkující vyzvedne po skončení produkce u pořadatele honorář, z něhož odevzdá provizi, vyjádřenou procentem z inkasované částky, přímo do rukou stěžovatele. Při ústním jednání pak stěžovatel uvedl, že vystavuje faktury pořadatelům, kteří honorář vyplácí účinkujícím, a že on sám vybírá od účinkujících pouze provizi za zprostředkování (strana třetí protokolu ze dne 3. 7. 2008, č. j. 288499/08/005931/8390), současně však na straně čtvrté tohoto protokolu připustil, že faktury byly ve skutečnosti hrazeny jiným způsobem, a to tak, že to byl naopak stěžovatel, kdo obdržel fakturovanou částku celou a z ní pak po odečtení vlastní provize vyplácel honoráře jednotlivým účinkujícím „někdy peníze vyzvednu naboře já a donesu je dolů. Provize se vyúčtovávají kolem 20-tého, kdy se dělají rozpisy na další měsíc. To vystavuji výdajové pokladní doklady pro tanečnice.“ Takto popsanému způsobu hrazení faktur odpovídá i způsob vedení účetnictví tak, jak bylo předloženo (viz výdajové pokladní doklady vystavené stěžovatelem nebo společností *U. A. Meda* na jména účinkujících), z něhož je rovněž zřejmé, že za období leden až duben 2006 obdržel stěžovatel od pořadatelů celkem 1.272.800 Kč, a tedy v dubnu roku 2006 překročil limit obrátu upravený v § 95 odst. 1 zákona o DPH, ve spojení s § 6 téhož zákona; ke

dni 1. 7. 2006 se tak měl stát plátcem DPH. V souladu s § 95 odst. 1 zákona o DPH proto stěžovateli vznikla povinnost podat přihlášku k registraci daně z přidané hodnoty nejpozději do 15. 5. 2006, avšak podal ji teprve dne 12. 8. 2008. Za zdanitelná plnění uskutečněná od data, kdy se měl stát plátcem daně, do data, kdy se jím stal, proto stěžovateli vznikla povinnost uhradit náhradu za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti (§ 98 odst. 1 zákona o DPH). Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud upozorňuje, že správce daně stanovil náhradu za zdanitelná plnění uskutečněná bez DPH pouze za nepřekladovaná období ve smyslu § 47 ZSDP, tj. od 1. 9. 2006 do 11. 8. 2008, přestože dnem, kdy se stěžovatel měl stát plátcem daně, bylo již datum 1. 7. 2006.

Stěžovatel předně namítá, že městský soud nesprávně vyhodnotil smluvní vztah mezi ním a účinkujícími a na podporu svých tvrzení argumentuje rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107. V tomto rozsudku zdejší soud mj. uvedl, že „[n]elze (...) přisvědčit stěžovateli, že pouhým doložením účetního dokladu, obsahujícího formální náležitosti, je nárok prokázán. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (§ 1 zákona o DPH). Tomu také koresponduje povinnost plátce vést záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvlášť přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1). Zákon tedy nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Ostatně i (...) náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99 vyslovil, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním. Stejně tak není dostatečným doložením existence zdanitelného plnění uzavřená smlouva, a to ani za předpokladu, že by o ní nebyla žádná pochybnost.“

Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem stěžovatele, že právní názor vyslovený ve shora zmiňovaném rozsudku je pro nyní projednávanou věc relevantní; dovozuje z něj však zcela rozdílné závěry, než stěžovatel. Městský soud nepopřel, a ani soud zdejší nepopírá, že mezi stěžovatelem a účinkujícími byl ujednan jiný způsob úhrady honorářů a provize, než jak se podává z účetnictví stěžovatele; byl to tedy obsah smluv, který kolidoval s postupem, jakým v realitě platby proběhly a jak o nich bylo účtováno. Ve světle citovaného rozsudku není rozhodující, jak k úhradě honorářů a provize mělo dojít podle smluv o zastoupení, stejně jako není podstatné, že by obsahu smluv o zastoupení plně odpovídalo, kdyby stěžovatel vystavoval faktury a příjmové pokladní doklady přímo jednotlivým účinkujícím, a to na částky odpovídající ujednané provizi za zastoupení. Nejvyšší správní soud naopak plně souhlasí s žalovaným a městským soudem, že zásadní je, jak k platbám mezi stěžovatelem, provozovatelem vystoupení a účinkujícími skutečně docházelo a zda těmito peněžním tokům korespondují také vystavené účetní doklady. Žádný rozpor mezi obsahem účetních dokladů (faktur a výdajových pokladních dokladů) a faktickým průběhem těchto transakcí zde však neexistuje. Ostatně, i sám stěžovatel v řízení před správcem daně potvrdil, že vystavoval faktury přímo pořadatelům kulturních akcí a že poté, co fakturované částky obdržel, účinkujícím vyplácel jejich honorář po stržení ujednané provize a vystavoval jim výdajové pokladní doklady. Právě tyto platby, prováděné stěžovatelem, se správcem daně, žalovanému i soudům logicky představují jako zdanitelné plnění.

Naznačuje-li tedy stěžovatel, že nebyl poskytovatelem zdanitelného plnění, nýbrž pouhým zprostředkovatelem platebních transakcí (platebním místem) mezi pořadatelem vystoupení a účinkujícími, pak pro toto své tvrzení nepředložil dostatek důkazů. Jak již bylo řečeno,

předložené faktury a realizované peněžní toky indikují existenci smluvního vztahu mezi stěžovatelem a pořadatelem vystoupení, nikoli mezi pořadatelem a účinkujícími; na tom ničeho nemění ani skutečnost, že žádné konkrétní písemné smlouvy, vykreslující vztah mezi stěžovatelem a pořadatelem vystoupení, v průběhu daňové kontroly předloženy nebyly. Stěžovatel dále ani netvrdil, že tu snad existovaly smlouvy mezi pořadatelem a účinkujícími, natož aby tyto smlouvy předložil k důkazu. Za této situace lze pochopit, proč správce daně nepochyboval o tom, že stěžovatelem vystavené faktury a jím přijaté platby od provozovatelů vystoupení ilustrují faktický stav, který představuje zdanitelné plnění ve smyslu zákona o DPH. Je třeba připomenout, že daňový subjekt svá tvrzení primárně dokládá svým účetnictvím, jehož věcná správnost (tedy soulad se skutkovým stavem) nebyla v daňovém řízení zpochybněna. Pokud chtěl stěžovatel správnost svého účetnictví zpochybnit, leželo důkazní břemeno výlučně na něm.

Trvá-li tedy stěžovatel na tom, že v rozporu se smlouvami fakturoval pouze pro zjednodušení průběhu celé transakce a že jeho skutečnou činností nebyla „přímá dodávka“ celého kulturního programu, jak městský soud uvedl v napadeném rozsudku, ale pouhé zprostředkování smlouvy mezi pořadatelem tanečního či jiného vystoupení a jednotlivými účinkujícími, pak tato námitka ve světle výše zmiňovaného rozsudku zdejšího soudu nemůže na pozadí popsaného skutkového stavu věci obstát. Neobstojí současně ani argument, že vystavené faktury a výdajové pokladní doklady byly pouhou účetní chybou. V tomto směru zdejší soud zcela souhlasí s městským soudem i odvolacím daňovým orgánem, že v takovém případě by provozovatelé kulturních akcí stěžovali mohli faktury stěžovateli vyplatit a rozhodně nelze předpokládat, že by byli dobrovolně ochotni zatěžovat chybou vlastní účetnictví.

Na základě výše uvedeného lze shrnout, že daňové orgány nepochybily, pokud do stěžovatelem dosaženého obrátu nezapočítaly pouze pětiprocentní provizi z částek fakturovaných pořadatelům kulturních akcí, nýbrž součet plných částek, na něž byly tyto faktury vystaveny.

Co se týče námitky, dle které povinnost stěžovatele registrovat se k DPH měl správce daně odhalit již při daňové kontrole prováděné v roce 2002, k ní Nejvyšší správní soud uvádí, že zmíněná daňová kontrola se týkala jiné daně (nikoli DPH, ale daně z příjmu fyzických osob) a jiného zdaňovacího období; kromě toho není ani zřejmé, jak by mohla být již v roce 2002 odhalena stěžovatelova povinnost registrovat se k DPH, která nastala až v první polovině roku 2006. Ani sám stěžovatel nepřichází v tomto směru s konkrétnější argumentací a pouze obecně odkazuje na překážku *rei iudicatae* (přesněji spíše *res administrata*), která se však ve vztahu k daňovým kontrolám různých daní za různá časová období logicky nemůže uplatnit. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS, pojem daňové kontroly nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola není samostatným řízením, nýbrž (podle jejího systematického zařazení) jen dílčím procesním postupem, odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Jedná se tedy pouze o procesní úkon a nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, respektive stanovení daně. Daňová kontrola tedy není omezena pouze na některé stadium daňového řízení a nemůže ani sama o sobě (respektive její výsledek) založit překážku *res administrata*. Kontrolní zjištění se promítají do zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků vplynuvších z daňové kontroly, která je projednána s daňovým subjektem. Tuto zprávu charakterizoval Ústavní soud v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, tak, „že ji nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 daňového řádu, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím.“ Z uvedeného je tedy zřejmé, že i tato argumentace stěžovatele je zcela lichá.

Konečně, k námitce neúměrné délky řízení před městským soudem, jež podle názoru stěžovatele zakládá nesprávný úřední postup ve smyslu § 13 zákona č. 82/1998 Sb., Nejvyšší správní soud uvádí, že o nároku na náhradu takto případně vzniklé škody rozhodují soudy v občanském soudním řízení. Rozhodnutí o tomto nároku je tedy na místě uplatnit pořadem práva civilního, neboť správní soudy nemají v této věci pravomoc jednat a žalobu tohoto typu by musely odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Vzhledem tedy k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Žalovaný, jakožto úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti, požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 600 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu v souvislosti se dvěma úkony právní služby (písemné vyjádření k žalobě a ke kasační stížnosti). Nárok na paušální náhradu nákladů dovodil z § 36 odst. 1 s. ř. s. a podpůrně také z nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Podle zmiňovaného nálezu platí, že „[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotoových výdajů podle jejich demonstračního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ Z citovaného nálezu tedy vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, kterému by tato náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20). Taková situace zcela jednoznačně v dané věci nastala. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publikovaného pod č. 1260/2007 Sb. NSS, totiž „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součástí povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi.“ Pokud by tedy žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, byl-li by zastoupen advokátem, nemůže mu být přiznána ani v případě, kdy zastoupen není. Ke shodným závěrům dospívají rovněž rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, či ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20. Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že procesně úspěšnému účastníkovi – žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 22. června 2016

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu