



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobkyně: **JIP majetková s.r.o., IČ 25922858**
sídlem Nad Vinným potokem 1148/4, 101 00 Praha 10
zastoupená společností Punktum, spol. s r.o.,
sídlem Otická 758/19, P. O. BOX 29, 746 01 Opava

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

v řízení proti rozhodnutí žalovaného č.j. 27122/18/5200-11435-710862 ze dne 14. 6. 2018

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně (dále též jako „žalobce“) se včas podanou žalobou domáhala u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen jako „správní orgán I. stupně“ nebo „správce daně“), č. j. 1221658/17/2801-50524-609005 ze dne 7. 6. 2017 – dodatečný platební výměr na DPPO za

období r. 2011, a č.j. 1221735/17/2801-50524-609005 ze dne 7. 6. 2017 – dodatečný platební výměr na DPPO za období r. 2012.

2. Žalobce v žalobě sporuje výklad ust. § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen jako „daňový řád“). Žalobce tvrdí, že lhůta pro stanovení daně byla již prekludována před vydáním žalovaného rozhodnutí, přičemž žalovaný měl tuto skutečnost ve svém rozhodnutí zkoumat a přihlídnout k ní ex offio, což neučinil. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, podle kterého je lhůta pro stanovení daně prodloužena o jeden rok, ve zde projednávané věci konkrétně na základě § 148 odst. 2 písm. b), tím způsobem, že se o rok prodlužuje lhůta ode dne, kdy měla končit původní lhůta pro stanovení daně. Žalobce je naopak toho názoru, že prodloužená lhůta pro stanovení daně o 1 rok dle § 148 odst. 2 daňového řádu počíná běžet od chvíle, kdy došlo ke skutečnosti, která ono prodloužení způsobila [skutečnosti vyjmenované v § 148 odst. 2 písm. a) až e) daňového řádu]. Žalobce je tak toho názoru, že lhůta pro stanovení daně uplynula dne 7. 6. 2018, a ne dne 10. 7. 2018, jak tvrdí žalovaný, a tedy bylo žalované rozhodnutí vydáno již po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
3. V druhé části žaloby žalobce polemizuje nad vztahem ustanovení § 148 odst. 2 s odst. 3 stejného ustanovení daňového řádu. Dle názoru žalobce nelze aplikovat ust. § 148 odst. 2 za situace, kdy již byl aplikován odst. 3 tohoto ustanovení. Přesněji řečeno, žalobce namítá, že dojde-li k obnovení 3 leté lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, nelze již tuto „obnovenou“ lhůtu prodloužovat dle § 148 odst. 2 daňového řádu. K podpoře svého tvrzení uvádí žalobce v žalobě „argument systematický“, ve kterém uvádí, že mu není známo, že by obě ustanovení byla kdy v rovině systematické vyložena Nejvyšším správním soudem, když u jiných výkladů je to běžné. Z důvodu, že zákonodárce umístil znovuoobnovení lhůty do odst. 3, má žalobce za to, „že po něm prostě už nikdy nemůže následovat možnost dalšího prodloužení/prodlužování podle odst. 2...“. Žalobce dále uvádí „argument logický“, podle kterého „odst. 2 nepřímou normuje lhůtu pro vyměření daně pro správce daně samého. Pokud se podíváme jak na důvodovou zprávu, tak na historii, tak i jen na samotný text po rozumu, pak vidíme, že zákonodárce v tam uvedených důvodech - písm. a) až e) - cílí na běžné vyměření daně. Tím, že poskytuje správci daně „navíc“ jeden rok, nepřímou říká, že za rok se prostě musí umět daň vyměřit.“ V § 148 odst. 3 daňového řádu jsou pak uvedeny důvody, pro které je lhůta 3 letá, která se počítá až od skutečného podání – analogie základní lhůty v odst. 1. Následně žalobce polemizuje nad obsahem metodiky k procesním aspektům daňové kontroly a uzavírá, že dle jeho názoru může k „opětovnému prodloužení o rok“ dojít pouze z důvodu uvedeného v § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Žalobce uvádí též „argument zákonnosti“, který „vyplývá z charakteru a účelu prekluzivní lhůty jako výrazu právní jistoty, ke kterému musíme přistupovat velmi citlivě, restriktivně a v podstatě vždy v pochybnostech ve prospěch nikoli státu, ale občanů. Zde namátkou Pl. ÚS 18/14 – bod 36, 2 Afs 52/2005-99 nebo 9 Afs 72/2011-236.“ Na závěr žalobce uvádí „argument logický a mravní“, jelikož „[p]ouze zákonné rozhodnutí o odvolání může prodloužit prekluzivní lhůtu. Pokud správce daně postupuje správně procesně, pokud správně zjistí skutkový stav, nemá nejmenší důvod k tomu, aby jakkoli usiloval o další a další prodlužování prekluzivní lhůty. Jakékoli účelové prodlužování lhůt nesmí požívat právní ochrany.“
4. Žalobce tak shrnuje, že daňové orgány měly na stanovení daně 3 roky, tuto lhůtu nedodržely a došlo tak k prekluzi. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby zdejší soud rozhodnutí žalovaného zrušil. Zároveň žalobce odkázal na ust. § 78 odst. 3 zák. č.

150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako s.ř.s.), a navrhl, aby zdejší soud zrušil též rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

5. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasil s výkladem ust. § 148 daňového řádu tak, jak jej učinil žalobce. Žalovaný je toho názoru, že ve svém rozhodnutí se výslovně prekluzí zabývat nemusel, jelikož dle jeho názoru k prekluzi nedošlo, jelikož lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o jeden rok dle § 148 odst. 2 daňového řádu tak, že k datu, ve kterém končí základní 3 letá lhůta, se připočítá onen rok navíc. Není tedy rozhodné, kdy přesně v posledních 12 měsících nastala skutečnost, která zapříčinila prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu.
6. Žalovaný se též neztotožnil s názorem žalobce, že ust. § 148 odst. 2 nelze aplikovat poté, co již došlo k aplikaci odst. 3 stejného ustanovení, přičemž odkazuje na ustálenou praxi daňových orgánů i správních soudů.
7. Závěrem žalovaný vyjádřil též nesouhlas s možným zrušením rozhodnutí správce daně, když k tomu nejsou zákonné důvody. Žalovaný proto navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
8. Ze spisu vyplývají a mezi účastníky nejsou sporné následující rozhodné skutečnosti:
9. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 byla u žalobce zahájena dne 9. 7. 2014. Dne 6. 6. 2017 byla žalobci doručena Zpráva o daňové kontrole a Sdělení o ukončení daňové kontroly a dne 7. 6. 2017 byly žalobci doručeny dodatečné platební výměry (specifikované viz výše) na DPPO. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce včas odvolání dne 30. 6. 2017. Žalovaný rozhodl o odvolání dne 14. 6. 2018, toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 15. 6. 2018. Žalobce se následně obrátil na zdejší soud správní žalobou z výše uvedených důvodů.
10. Předně soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).
11. Z žalobcem podané žaloby jasně vyplývá, že jeho námitky nesměřují co do posouzení skutkového stavu věci daňovými orgány, ale jen proti posouzení běhu a konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně daňovými orgány dle § 148 daňového řádu. Mezi stranami tedy není sporné, zda měla být na základě skutkového stavu věci žalobci daň doměřena, sporným pouze zůstává, zda došlo k prekluzi práva na stanovení daně daňovými orgány.

Žalobce ani v žalobě nespornuje, že samotné dodatečné platební výměry na DPPO byly vydány před uplynutím prekluzivní lhůty (viz str. 2 žaloby). Mezi stranami tedy je sporným, zda bylo vydáno včas až žalované rozhodnutí, přičemž se názor stran liší jak v datu, kdy mělo k prekluzi dojít, tak i v možné aplikaci § 148 odst. 2 daňového řádu za současné aplikace odst. 3 stejného ustanovení. Takto vymezené sporné otázky zdejší soud řešil v řízení vedeném dle § 65 a násl. s.ř.s., přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

12. V dané věci krajský soud rozhodoval již jednou a to, rozsudkem ze dne 30. 1. 2019, č. j. 52 Af 35/2018 – 42, kterým žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení, a to rozsudkem ze dne 29. 1. 2020, č. j. 4 Afs 46/2019-58, když důvody pro zrušení tohoto rozsudku nespočívaly v nesprávném právním názoru krajského soudu, ale spočívaly pouze v jediné vadě řízení, a to v nesplnění podmínek pro provedení řízení o žalobě bez nařízení ústního jednání. Tuto vadu krajský soud odstranil a nařídil v dané věci jednání, které proběhlo, a tím byla tato vada odstraněna. Krajský soud dospěl k závěru, že nebyl dán důvod, aby se odchýlil od svého právního závěru, který byl uveden v již výše zmíněném zrušeném rozhodnutí, a to ani přes rozsáhlé doplnění žaloby žalobcem ze dne 22. 5. 2020, které bylo obsaženo na 13 ti stranách textu, přičemž samotná žaloba obsahovala jen 6 stran, přičemž toto doplnění žaloby bylo označeno jako „*závěrečná replika a shrnutí*“ a žalobce v něm zejména brojil proti odůvodnění již výše zmíněného zrušeného rozsudku, jak ještě dále krajský soud podrobně uvede.
13. Krajský soud se v první řadě vypořádá s žalobcovou námitkou ohledně nemožnosti současné aplikace § 148 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu, kterou je potřeba vypořádat před tím, než se může soud zabývat tvrzenou prekluzí.
14. Dle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu) znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Jedná se tudíž o institut přerušování běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, přičemž začne tato lhůta běžet znovu od začátku. Na rozdíl od počátku běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu, je zde vázán počátek „obnovené“ lhůty na úkon, který nový běh prekluzivní lhůty způsobil. Pro stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu je tak rozhodný den následující po dni, ve kterém k onomu úkonu došlo. Ze samotné dikce zákona nelze shledat, že by ust. § 148 odst. 3 vylučovalo prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu, jelikož odst. 3 pouze cílí na situace, kdy je původní prekluzivní doba přerušena, jelikož došlo ke skutečnostem, které zakládají její nový běh od začátku. Na rozdíl od odst. 1 a 3 stanovuje odst. 2 pouze podmínky (skutečnosti), které zakládají prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok, a to bez rozdílu, zda běží lhůta původní dle odst. 1 nebo lhůta „obnovená“ dle odst. 3. Tyto odstavce § 148 daňového řádu v žádném případě nevylučují svojí vzájemnou aplikaci, spíše se vzájemně doplňují a prolínají. Existuje bohatá praxe daňových orgánů, kterou posvětily i správní soudy, kde jsou instituty § 148 odst. 2 a odst. 3 společně aplikovány (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č.j. 1 Afs 362/2016 - 36, dále např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2017, č.j. 30 Af 1/2016 – 48, nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 7. 2016, č.j. 9 Af 53/2013 – 227). Lze odkázat též na odbornou literaturu: „*Naopak zákon výslovně*

již stanoví rozhodný den jako počátek běhu lhůty, od něhož se lhůta přerušuje a běží nová v případě přerušování lhůty v odst. 3. K přerušování lhůty dojde, byla-li před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Přerušování lhůty znamená, že od okamžiku, kdy byl některý z uvedených úkonů učiněn, běží znovu celá 3letá lhůta (někdy se nesprávně pojem přerušování, byť tomu název napovídá, vykládá tak, že se po dobu prováděného úkonu lhůta "přerušuje" a po jeho skončení dobíhá zbytek - viz níže stavění lhůty). Zákon nevylučuje, aby v rámci této lhůty byl učiněn některý z úkonů, který může znamenat její prodloužení (viz § 148 odst. 2). Správce daně je však vždy limitován lhůtou 10 let (§ 148 odst. 5).“ (srov. komentář k ust. § 148 daňového řádu, Leges, dostupné v aplikaci ASPI). Smyslem § 148 odst. 3 totiž je, aby pro stanovení daně existoval časový prostor 3 roky i za situace, kdy byla po skončení zdaňovacího období zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení (včasné či opožděné) nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení. Ust. § 148 odst. 3 je tedy ustanovení, které řeší (nový) počátek běhu prekluzivní lhůty, nikoliv však její délku jako takovou, a nelze z něj jakkoliv vyvodit nemožnost prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 daňového řádu. Ani samotný § 148 odst. 2 daňového řádu neodkazuje na jeho výlučnou použitelnost pouze k § 148 odst. 1 daňového řádu.

15. Lze tedy uzavřít, že ustanovení § 148 odst. 3 a ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu v žádném případě nevylučují svojí současnou aplikovatelnost, naopak jsou ve vzájemné shodě a společně se prolínají a doplňují. Ve zde projednávaném případě tak došlo doručením DPV na daň z příjmů právnických osob k prodloužení prekluzivní lhůty, která započala dle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet dne 10. 7. 2014, o 1 rok, na základě § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.
16. Zbylou spornou otázkou tedy mezi stranami zůstává, od jakého okamžiku začíná běžet onen „rok na víc“ dle § 148 odst. 2 daňového řádu. Žalobce zastává ten názor, že 1 rok, o který se prekluzivní lhůta prodlužuje, začíná běžet ode dne, kdy nastala skutečnost, na základě které k prodloužení došlo (ve zde projednávané věci doručením DPV). DPV byly žalobci doručeny dne 7. 6. 2017, žalobce tedy označil den počátku běhu 1 roku na den 7. 6. 2017 a uběhnutí prekluzivní lhůty tudíž dle jeho názoru připadlo na den 7. 6. 2018. Již zde se žalobce dopustil chyby, či je jen jeho námitka účelová, když, jak již sám uvádí v žalobě, dle § 33 odst. 1 daňového řádu: „Lhůta určená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty.“ Váže-li tedy žalobce prodloužení lhůty na určitou skutečnost a bylo-li žalobci doručeno dne 7. 6. 2017, měl žalobce správně označit za počátek běhu prodloužené lhůty den 8. 6. 2017 a konec běhu prekluzivní lhůty dnem 8. 6. 2018. Ale ani s takto určenou prekluzivní lhůtou dle § 148 daňového řádu se krajský soud neztotožňuje.
17. Dle § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu]. Již z pouhé dikce zákona jasně vyplývá, že se prodlužuje lhůta pro stanovení daně (3 roky), nikoliv že od nastalé skutečnosti mají daňové orgány dle § 148 odst. 2 již pouze rok na stanovení daně. V situaci, kdy nám § 148 odst. 1 daňového řádu stanovuje lhůtu pro stanovení daně na 3 roky, prodlužuje se tato tři letá lhůta na základě § 148 odst. 2 daňového řádu o jeden rok. V nadsázce řečeno, ze 3 leté lhůty se stává lhůta 4 letá. Pro počátek běhu onoho „roku

na víc“ je tedy rozhodný den, ve kterém končí standartní 3 letá prekluzivní lhůta, nikoliv den, ve kterém v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo ke skutečnosti, která založila ono prodloužení. Ustanovení § 148 odst. 2 tak fakticky přidává 1 rok ke klasické 3 leté lhůtě. Je mylné domnívat se, že se jedná o institut, který by přerušoval běh 3 leté prekluzivní lhůty a zahajoval tak běh 1 leté lhůty nové. „*Prodloužení lhůty se proto neodvívá od jednotlivého úkonu, ale až od konce původně stanovené lhůty.*“ (srov. komentář k § 148 ods.2 daňového řádu, Wolters Kluwer, dostupné v aplikaci ASPI). Tento postup navíc dlouhodobě a setrvale zastávají jak daňové orgány, tak i správní soudy, když lze citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2016, č. j. 10 Afs 133/2016 – 37, ve kterém se uvádí: „*Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu vymezuje pojem lhůta pro stanovení daně jednoznačně. Jde o lhůtu, jež činí 3 roky, po jejím uplynutí nelze stanovit daň. Výjimky z tohoto pravidla stanoví kromě jiných i § 148 odst. 2; původní tříletá lhůta se v těchto případech jednoduše prodlouží o jeden rok. Zákon nikde v tomto ustanovení výslovně nestanoví, že by tato prodloužená lhůta měla začít běžet jinak, než jak plyne z vlastního smyslu slov v jejich vzájemné souvislosti a z jasného úmyslu zákonodárce (srov. obecné interpretační metapravidlo deklarované v § 2 odst. 2 nového občanského zákoníku), tj. že po uplynutí původních tří let se lhůta prodlouží o další jeden rok. Toto ustanovení tak nevzbuzuje žádné pochybnosti ohledně své srozumitelnosti, a dokonce ani nevyvolává potřebu výkladu (ve smyslu staré zásady, podle níž jasná slova nepotřebují výklad: In claris non fit interpretatio).*“ (dále srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, čj. 6 Afs 334/2017 – 39, dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2018, čj. 2 Afs 205/2016 – 49). Zdejší soud tak nevidí jediný důvod vydávat se cestou nového „inovativního“ výkladu § 148 daňového řádu žalobce, který je jen účelovým, a odchýlit se tak od ustálené praxe soudů ve správním soudnictví.

18. Ve zde projednávaném případě byla u žalobce zahájena daňová kontrola dne 9. 7. 2014, běh 3 leté prekluzivní lhůty tak začal dle § 148 odst. 3 daňového řádu dne 10. 7. 2014, tedy den následujícím po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (§ 33 odst. 1 daňového řádu), a uplynout měl dne 10. 7. 2017. Žalobci byly dne 7. 6. 2017 doručeny DPV na daň z příjmů právnických osob, tedy v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty ke stanovení daně. Na základě této skutečnosti došlo dle § 148 odst. 2 písm. b) k prodloužení 3 leté lhůty o jeden rok, tedy do 10. 7. 2018. Žalované rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 15. 6. 2018, tudíž ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

19. Dále krajský soud uvádí následující:

20. Jak již vyplývá z výše uvedené argumentace soudu, není úkolem krajského soudu zástupci žalobce jeho jednotlivou polemiku vyvracet a zabývat se každým jeho argumentem či jeho řečnickou otázkou, ty mohou být způsobilé v dané věci spíše vzbudit nanejvýše jen dojem u jeho klienta, ostatně stejně jako řada pro soudní přezkum žalovaného rozhodnutí zcela nadbytečných a nepodstatných jeho úvah, obsažených v podání žalobce označeném jako „závěrečná replika a shrnutí“ ze dne 22. 5. 2020.

21. Krajský soud je totiž vázán zákonem a ten v ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. zakotvuje jeho povinnost přezkoumat výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž z žalobních bodů musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [§ 71 odst. 1 písm. c) s.ř.s.]. V rámci

dispoziční zásady, ovládající správní soudnictví, je žalobce „*povinen vylicit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti, přičemž právní náhled na věc se nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud by žalobce odkazoval pouze na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž se musí jednat o odkazu na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58). Z výše uvedeného tedy vyplývá, že různé spekulativní a účelové poznámky zástupce žalobce, které jsou obdobně známy soudu z jeho rozhodovací činnosti v případě žalob podávaných zástupcem žalobce, do žaloby nepatří a soud se jimi ani nemůže a nebude zabývat (například komentář žalobce hodnotící přístup soudu k hodnocení rozsahu žalob, kdy žalobce prostřednictvím svého zástupce tvrdí, že „*víme, že zejména zdejší soud se s velkou nelibostí dívá na obsáhlejší podání*“, dále jeho obecné a kritické hodnocení rozhodovací činnosti NSS na str. 7, bod 39, atd).

22. Výše uvedený závěr uvedl soud proto, aby se snad zástupce žalobce nedomníval, že když se k těmto jeho pro meritorní posouzení žaloby zcela nerelevantním poznámkám soud v rozsudku nevyjádří, tak aby tím nevznikl dojem, že s nimi implicite souhlasí nebo aby případně poté zástupce žalobce v kasační stížnosti, kterou nepochybně podá, netvrdil, ostatně jak se stalo obdobně v projednávané věci ve vztahu k jeho námitkám proti předchozímu, zrušenému rozsudku zdejšího soudu, že k těmto jeho poznámkám soud „*neřekl nic*“.
23. Proto jen obiter dictum soud k jedné z těchto poznámek, obsahující ničím jeho nepodložený a nedoložený dojem o údajné „*velké nelibosti*“ zdejšího soudu nad rozsahem žalob, uvádí, že se nejedná o otázku, zda se soudu žaloba „líbí“ nebo „nelíbí“ z tohoto důvodu. Patří totiž už ke zcela běžným jevům, že zástupci daňových subjektů, zejména daňoví poradci, v daňových řízeních a potažmo i v soudních řízeních o žalobách proti rozhodnutím vydaných v daňových řízeních, v nadsázce řečeno, „zaplevelují“ svá podání velkým množstvím námitek, často účelového charakteru, aniž by precizně, stručně a přehledně žalobní body vymezili. Žaloby v těchto případech obsahují zejména rozsáhlou polemiku se závěry správních orgánů a potažmo i soudů. Z dalších jejich podání, zejména z odvolání učiněných v daňovém řízení a potažmo i z žalob proti rozhodnutím o těchto odvoláních, lze zjistit účel takového postupu, tj. zřejmě očekávají, že když nebudou jejich rozsáhlé a podrobné námitky „otrocky“ soudem vypořádány, čili když nebude detailně vyvrácena jejich argumentace, tak že to je automaticky bez dalšího důvod pro zrušení napadených rozhodnutí pro jejich nepřezkoumatelnost. Tento svůj záměr zřejmě uplatňují i v řízeních o kasačních stížnostech a dokonce i v řízeních před Ústavním soudem (jak vyplývá i z dále uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu - dále jen „NSS“ a rovněž i Ústavního soudu). K tomu je třeba uvést následující skutečnosti:
24. Jak je ostatně uvedeno i v konstantní soudní judikatuře NSS, „*účelem soudního přezkumu správních rozhodnutí, není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná*

ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy. Z výše uvedeného je prima facie patrné, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů plně přezkoumatelná jsou, když správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí podrobně popsaly, jaké skutečnosti v řízení zjistily, jak je právně posoudily a jakými úvahami se při tom řídily“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2007, vydaný ve věci sp. zn. 6 Ads 87/2006). Samozřejmě, že se správní orgány musí vyrovnat ve svých rozhodnutích i s námitkami účastníků řízení vznesených v jejich podání, zejména v odvolání, avšak jednak se musí jednat o relevantní námitky, tj. takové, které mohou vést odvolací orgán či soud ve správním soudnictví k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí, a dále platí, že nelze povinnost správních orgánů (a potažmo i soudu ve správním soudnictví) odůvodnit svá rozhodnutí a vypořádat se s námitkami účastníků řízení vykládat striktně tak, že odůvodnění rozhodnutí musí obsahovat podrobnou věcnou argumentaci vyvracející všechny námitky či vlastní rozsáhlou argumentaci účastníků řízení. Pokud účastníci správních řízení v žalobách namítají, že nebylo reagováno na všechny jejich jednotlivé námitky a výtky obsažené zejména v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, je třeba uvést ve vztahu k rozsahu jejich odůvodnění a potažmo i soudních rozhodnutí následující závěry:

25. Jak již soud výše jednou uvedl, ačkoliv je povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku.
26. Podle rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 (srov. též rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13) „*povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Námitku lze vypořádat i tak, že soud v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní a tím - minimálně implicitně - námitku vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění rozhodnutí soudu nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto požadavek by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry, proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, dostupný na www.nssoud.cz). Akceptována je odpověď implicitní i Ústavním soudem (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Obdobně se k této otázce staví i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudky ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17). Skutečnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práva na spravedlivý proces. Toto právo nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).“*

27. Z uvedeného vyplývá, že odpověď na otázku týkající se rozsáhlosti žalob nezávisí na tom, zda se rozsáhlé žaloby zdejšímu či jinému soud „líbí“ či „nelíbí“, jak zcela nepodloženě a v podstatě poněkud frivolně obviňuje zástupce žalobce soud z jeho jakéhosi snad rozmarného přístupu k této problematice, ale lze ji hledat ve výše uvedené judikatuře a v zásadě hospodárnosti soudního řízení a v rozumném přístupu (k tomu se váže jeden příhodný citát: *„Říci málo slovy mnoho je znakem velkých duchů, právě tak jako neříci mnoha slovy nic je znakem těch malých“*, François de la Rochefoucauld). Ostatně „košatá“ a rozsáhlá argumentace totiž není často ku prospěchu samotného žalobce, když každý argument v takovém případě nemusí být ani soudem přímo zodpovězen a žalobce poté ve smyslu uvedené judikatury nemusí obstat s námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Takový přístup tedy není v zájmu ani samotného žalobce. V dané věci žaloba obsahovala jediný žalobní bod s argumentací na šesti stranách, ale doplnění žaloby, napadající v podstatě předchozí rozsudek zdejšího soudu, mělo již 13 stran, přestože zástupce žalobce v jeho úvodu konstatoval, že *„...jsme se pokusili být velmi struční“*. Navíc v něm zástupce žalobce uvádí nová tvrzení, která v žalobě obsažena nebyla a dokonce ta, která obsažena v žalobě byla, zcela zásadně v doplnění žaloby mění.
28. Jak již soud výše uvedl, žalobce po zrušení předchozího rozsudku zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 52 Af 35/2018-42, který byl pro zmíněnou procesní vadu zrušen již výše zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, rozsáhle brojil proti tomuto zrušenému rozsudku ve výše zmíněném doplnění žaloby, označeném jako „závěrečná replika a shrnutí“ ze dne 22. 5. 2020 (dále jen „doplnění žaloby“), přičemž navíc toto doplnění žaloby obsahovalo mimo další argumentaci vztahující se k uvedenému jedinému základnímu žalobnímu bodu, který obsahuje námitku prekluze, ještě další argumentaci, včetně rozšíření tohoto žalobního bodu (srov. například bod G – „Absence výzvy dle § 145 odst. 2 D.Ř. – viz rozhodnutí RS NSS 1 Afs 183/2014-55“, bod I, označený jako „Neúplnost spisu?“ a v podstatě též bod J „Pověření k zahájení kontroly“). K tomuto doplňujícímu podání žalobce uvádí krajský soud následující závěry:
29. Předně je třeba konstatovat, že i po zrušení předchozího rozsudku zdejšího soudu pro zmíněnou procesní vadu platí, že soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. s.ř.s. přezkoumává výroky žalovaného rozhodnutí správního orgánu, a to v mezích žalobních bodů, nikoliv že by měl přezkoumávat svoje vlastní rozhodnutí, navíc zrušené pro zmíněnou procesní vadu s tím, že NSS se ve zrušujícím rozsudku vůbec nezabýval věcnými důvody, které vedly zdejší soud pro zamítnutí žaloby, to by se v podstatě sám „pasoval“ do role Nejvyššího správního soudu, což mu nepřísluší. Věcnými námitkami proti odůvodnění rozsudku zdejšího soudu se může zabývat jen Nejvyšší správní soud v rámci kasační stížnosti podané v budoucnu proti danému novému rozsudku krajského soudu, a to tím spíše, když tento rozsudek obsahuje v podstatě shodné důvody pro zamítnutí žaloby, obsažené již v odůvodnění předchozího rozsudku krajského soudu. Přes tuto skutečnost považoval krajský soud za nutné se vyjádřit k tomuto doplnění žaloby, neboť argumentace žalobce, respektive zástupce žalobce, použitá v tomto doplnění žaloby, stejně jako v žalobě a podobných podáních zástupce žalobce v jiných věcech řešených zdejším soudem (jak je známo soudu z jeho vlastní rozhodovací činnosti), je protkána často expresivními výrazy, sugestivními tvrzeními, účelovými argumenty za použití hojně používané kurzívy a zvýrazňování textu. To samozřejmě samo o sobě jistě nemůže vést k důvodu o závěrech nesprávnosti argumentace žalobce, ale může to pouze nasvědčovat o

až úporné a účelové snaze zástupce žalobce přesvědčit soudy „za každou cenu“ o věrohodnosti a správnosti této argumentace. K tomu je třeba uvést, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch [srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné (stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu) na <http://nalus.usoud.cz>]. V této souvislosti je třeba uvést, že rozhodování soudu nespočívá v tom, že by krajské soudy měly za účelem vyhovění žalobě se ztotožňovat i s účelovou argumentací žalobce a postupovat, jak předestírá zástupce žalobce v bodu 25 doplnění žaloby, tj. že „*najdou odvahu a vzeprou se dosavadní ustálené judikatuře NSS*“.

30. Základní pochybení tohoto způsobu argumentace je však třeba spatřovat v názoru zástupce žalobce o tom, že by jeho argumentaci měl krajský soud, pokud s ní nesouhlasí a nenajde zmíněnou „odvahu“, vypořádávat v podstatě tak, že jí bude podrobně vyvracet věcnou polemikou s názory, které jsou v ní obsaženy. V tom se však zástupce žalobce zásadně mylí. K tomu soud uvádí následující:
31. Již v předchozím zrušeném rozsudku se mohl a měl zástupce žalobce seznámit s judikaturou, která se vztahuje k přezkumu nejen správních rozhodnutí, ale i k soudnímu přezkumu. Ta se týká skutečnosti, že povinnost orgánu veřejné moci řádně svá rozhodnutí odůvodnit neznamená, že ty budou reagovat na každou námitku a tato povinnost řádně odůvodnit rozhodnutí nezahrnuje to, že by orgány veřejné moci měly povinnost detailně odpovědět na každou námitku (k tomu zdejší soud nejen v tomto rozsudku, ale již i ve zrušeném rozsudku odkázal například na odstavec 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy minimálně implicitně vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán, (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. k tomu například rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13) s tím, že soud není povinen výslovně reagovat na každé tvrzení obsažené v žalobě (srov. rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 6. 6. 2019, č. j. 7 As 185/2018-37, bod 9). Zároveň je třeba dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění vždy spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou –li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní [což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (odstavec 4 odůvodnění), usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 (odstavec 5 odůvodnění), usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 (odstavec 6 odůvodnění), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.] - tzn., že na určitou námitku lze

reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy [a - mutatis mutandis - i správní orgány (pozn. krajského soudu)] nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17, popř. rozsudky ve věcech 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řadu dalších). Zejména je nadbytečné vypořádávat námitky, které nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Podstatou řádného vypořádání se s důvody opravného prostředku není jen pouhá reakce odvolacího orgánu na každou větu v tomto prostředku se vyskytující, nýbrž zodpovězení k věci se vztahujících právních otázek vyplývajících z obsahu mnohdy obsáhle nebo expresivně podbarveného textu účastníka řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2007, č. j. 1 Afs 30/2006-101), což lze vztáhnout analogicky i na rozhodování soudů.

32. Jak vyplývá z výše zmíněného doplnění žaloby, zástupce žalobce je však jiného názoru a domnívá se, že by každý jeho argument měl soud vyvracet protiargumentem, který by věcně polemizoval s každou myšlenkou zástupce žalobce, jenž obhájí jeho závěr o prekluzi práva daň vyměřit. Nesprávnost a až dokonce i absurditu tohoto názoru zástupce žalobce, tedy že krajský soud se musí věcně zabývat každým argumentem žalobce a vyvracet ho použitím vlastních závěrů zpochybňujících jednotlivé argumenty použité v žalobě a v doplnění žaloby, lze zcela jednoduše prokázat nesprávností a absurditou jednoho z tvrzení, které je v doplnění žaloby obsaženo.
33. V bodu 29 na straně 5 doplnění žaloby zástupce žalobce v rozsáhlé kritice výše zmíněného, předchozího rozsudku krajského soudu, uvádí následující: *„Na celé věci je nejhorší skutečnost, že soud sám k nabízené argumentaci, k jednotlivým argumentům neřekl nic. NSS přitom důsledně dbal na to, aby to byly správní soudy prvního stupně, kdo nalézá výklady práva. A není to jen v poslední době, jde o trvalý postoj. Argumentace dosavadní judikaturou je možná a jistě správná, ovšem nikoliv za situace, kdy žalobce předkládá zcela nové a doposud neřešené otázky. S tímto přístupem by Země doposud zůstala placatá“*. A jsme u jádra věci.
34. Pokud přeneseme logiku žalobce týkající se toho, že je třeba každý argument náležitou protiargumentací vyvrátit a že je třeba ke každé „nabízené argumentaci, k jednotlivým argumentům“ něco „říct“, tak k žalobcem naznačené problematice týkající se přístupu

k výkladu toho, zda je Země kulatá či placatá, lze dospět ve smyslu logiky zástupce žalobce následujícím absurdním závěrům:

35. Zástupce žalobce, ostatně i jako zdejší soud (tedy určitě alespoň zdejší senát správního soudnictví), zastává zřejmě názor, že Země není „placatá“, ale že je kulatá. Existují však i v současné době zastánci opačného názoru, jak lze zjistit z mnoha článků obsažených na internetu, například „Stále více lidí věří, že Země je placatá“ ze dne 26. 12. 2019 (www.novinky.cz), „Miliony Brazilců věří, že je Země placatá“ ze dne 5. 3. 2020, (www.tyden.cz), „Obří spiknutí, které nás ničí od dětství. Země je prý placatá a vlády to tají“ ze dne 26. 5. 2020, „Placatá Země? A stejně je tu místa dost!“ ze dne 28. 11. 2009 (www.trikator.cz) atd. Zastánci této teorie se dokonce scházejí na mezinárodních konferencích (v listopadu 2020 se tato například konala v americkém Dallasu) a samozřejmě i zastánci této teorie mají svou vlastní argumentaci, v níž nabízí řadu důkazů, například v článku „Placatá Země? A stejně je tu místa dost!“ ze dne 28. 11. 2019 (www.trikator.cz) se uvádí, že těchto důkazů existuje až 200. A nejedná se jen o nějaké laické „výkřiky do tmy“. Teorie ploché Země pronikla až do mocenských kruhů, například v metropoli Brazílie, když vlivný poradce prezidenta Jaira Bolsonara, dokonce bývalý astronom Olavo de Carvalho, ve svém tweetu uvedl, že *„dosud nelze odmítat videa ukazující, že vodní plochy jsou rovné“*, na prestižní univerzitě v Sao Paulu doktor geofyziky pan Vasconcelos tvrdí, že Země je placatá (srov. výše zmíněný článek „Miliony Brazilců věří, že je Země placatá“ ze dne 5. 3. 2020 (www.tyden.cz)). A jednotlivé argumenty podporující tvrzení o placatosti Země, pomineme-li jen úsměvné případy podporující tuto teorii, například když Petr Janda se skupinou Olympic zpívá v písni „Jako tele na vrata“, že *„Jak je Země kulatá, když mně se zdá placatá, jako tele na vrata, koukám, dal!“*), přináší sami příznivci této teorie, a ty jsou na první pohled přesvědčivé. Například tvrdí, že kdyby se Země otáčela, tak by podle stoupenců teorie stoupenců placaté Země kvůli její rotaci dosahující v oblasti Ekvádoru až 1700 km v hodině, všechno létalo, kdyby byla kulatá, bylo by vidět její zakřivení z letadla (srov. výše zmíněný článek „Miliony Brazilců věří, že je Země placatá“ ze dne 5. 3. 2020), letadla by prý na rotující zemi nedokázala přistávat, když by letadlo vzlétlo, Země by se pod ním otáčela a letadlo by nedokázalo bezpečně přistát na ranveji, není vidět žádné zakřivení horizontu atd. Samozřejmě tyto zastánci zmíněné „teorie“ používají argumentaci, kterou vyvrací naopak názor o tom, že je Země kulatá, tedy tvrdí, že například NASA cíleně zkresluje informace o Vesmíru a chce tak držet lidstvo v nevědomosti (jak uvedeno například v článku „Placatá Země? A stejně je tu místa dost!“ ze dne 28. 11. 2019), fotky z vesmíru jsou podle nich fotomontáže, zkušenosti astronautů a pilotů jsou manipulace. V případě mizejících lodí na horizontu jde jen o optický klam využívající perspektivy atd. (srov. např. výše zmíněný článek „Obří spiknutí, které nás ničí od dětství. Země je prý placatá a vlády to tají“ ze dne 22. 2. 2016).
36. Jestliže pro vyvrácení této teorie o placatosti Země použijeme logiku zástupce žalobce již výše zmíněnou, tak by každý tento argument, každý důkaz (jak již bylo výše uvedeno, údajně jich existuje 200), by musel být vyvrácen protiargumentem, který by zahrnoval věcné úvahy zpochybňující logiku toho kterého argumentu a důkazu. Tedy zástupce žalobce jako zastávce kulaté Země by zřejmě nevystačil s jiným tvrzením, které prokazuje naopak skutečnost, že Země je kulatá, tedy že například mořeplavci Ferdinand Magellan a Francis Drake obepluli zeměkouli a tím dokázali, že Země kulatá skutečně je. Zastánci této v podstatě konspirační teorie by mu vytknuli stejně tak, jako činí zástupce žalobce vůči

soudu v doplnění žaloby, že k jejich nabízené argumentaci podporující jejich názor o placatosti Země, „*neřekl nic*“. Právě v tom spočívá nejen nesprávnost, ale i absurdita celého názoru žalobce, tj. že by se měl k jednotlivým jeho argumentům soud vyslovovat a něco „říkat“. Naopak je správný závěr, který vyplývá i z konstantní soudní judikatury a jenž krajský soud již výše uvedl, že soud nemusí budovat vlastní závěry na podrobné oponentuře a vyvracení jednotlivých vznesených námitek, jak uvedl již Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 bod 68, a je tak uvedeno v ostatní soudní judikatuře NSS (například jeho rozsudek ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30), ale pro přezkoumatelnost rozhodnutí postačuje, aby v něm byl uveden odůvodněný závěr soudu, který je odlišný od názoru žalobce, přičemž právě tím se minimálně implicity soud s námitkami v takovém případě vždy vypořádá a nelze takové rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné. Pokud zástupce žalobce v doplnění žaloby tvrdí, že „*žádný správní soud v ČR a ani NSS neprovedl komplexní výklad vztahu odst. 2 a odst. 3 v § 148*“, je třeba mu sdělit, že ne každá účelová argumentace žalobce požaduje po soudech provedení sáhodlouhých právních teoretických rozborů, když odpověď na ni přináší text právní úpravy, přičemž „*Rozhodnutí soudu v kontinentální právní kultuře nemá suplovat právní vědu*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2020, č. j. 10 As 413/2019-49, bod 10).

37. Pokud by tomu tak nebylo a měl by zástupce žalobce pravdu, mohl by ad absurdum klidně sepsat žalobu na tisíc stran, v ní uvést třeba několik tisíc námitek, a podle jeho názoru by soud musel na každou takovou námitku reagovat a vyvracet ji, což samo o sobě svědčí o absurditě takového názoru. Není sporné a je zřejmě pravdivé a výstižné jeho tvrzení, že „*Ing. Piech nemá ucelené právnické vzdělání*“, jak o sobě zástupce žalobce tvrdí v žalobě, a že tedy „*možná tedy vidí problémy, kde nejsou*“ (bod 38 žaloby), což by mohlo nasvědčovat, že je ochoten respektovat již výše zmíněnou konstantní judikaturu týkající se vypořádávání námitek a odůvodňování rozhodnutí orgánů veřejné moci, ale na druhé straně hned následně v tomto doplnění žaloby tvrdí, že „*a možná je přirozenoprávní vnímání důležitější, než jednoduché psané právo – jeho velkým vzorem a učitelem v tomto směru byl prof. JUDr. Vojtěch Cepl, CSc.*“. Tato skutečnost sama o sobě však nemůže být argumentem pro zrušení žalovaného rozhodnutí a do žaloby nepatří. Zástupce žalobce nemůže opravňovat k tomu, aby soud nerespektoval jemu již jednou sdělený závěr zdejšího soudu, vycházející z konstantní judikatury a týkající se této problematiky a dožadoval se po soudu, aby ten mu vyvracel jednotlivé jeho účelové argumenty, přičemž aby soudu vytýkal jeho postoj k této účelové argumentaci, když z ní dovozuje, že se jedná o „*nové a doposud nevyřešené otázky*“ a očekává, že buď soud této účelové argumentaci přisvědčí, anebo mu ji bude jednotlivě vyvracet ve stejném rozsahu, jakou jsou koncipována podání zástupce žalobce, přičemž k tomu uvádí výše zmíněný případ o placatosti či kulatosti Země. Jím uváděné „*přirozenoprávní vnímání*“ a uvedení tvrzené skutečnosti, kdo byl vzorem a učitelem zástupce žalobce, ještě neznamená, že soud by měl dospět k jiným závěrům, které byly základem pro předchozí rozhodnutí soudu. Ne každá aplikace zákona takové vnímání vyžaduje, ostatně jistě i prof. JUDr. Vojtěch Cepl, CSc. nepochybně znal starou zásadu římského práva, „*absoluta sententia expositore non indiget*“ (jasná slova nepotřebují vykladače). Krajský soud proto setrvává na výše uvedené argumentaci, která se týká otázky důvodnosti zmíněného žalobního bodu, tedy prekluze, přičemž krajský soud nebyl povinen uvést své vlastní závěry, které by byly vybudovány na podrobné oponentuře a vyvracení jednotlivě vznesených námitek s tím, že v dané věci k prekluzi zmíněného práva nedošlo, jak již soud výše podrobně uvedl.

38. Na tomto závěru nemohly změnit nic další námitky žalobce, které ani v podstatě ani nebyly obsaženy v žalobě a podle názoru krajského soudu se tak jedná o nepřípustné rozšíření žaloby, nikoliv o pouhé „rozhojnění“ argumentace obsažené v žalobě, když taková další argumentace, byť byla pouze účelově označená zástupcem žalobce jako dopracování a rozhojnění argumentace (bod 3 doplnění žaloby), přičemž toto doplnění žaloby bylo označeno pouze jako „závěrečná replika a shrnutí“, protože „...ani upřesnění žaloby či její doplnění s rozvedením již uplatněným žalobních bodů již nemůže v takovém případě přinášet v zásadě nic nového ve smyslu dalších důvodů pro zrušení žalovaného rozhodnutí, když v opačném případě by byl naopak na místě závěr, že se jedná o rozšíření žaloby o další žalobní bod a to nemůže v takovém případě přinášet v zásadě nic nového“ (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2013, č. j. 7 As 10/2013-30). Ostatně jak NSS výstižně konstatoval, „uplatnění obecné žalobní námitky není otevřením bezedné nádoby možných pochybení správního orgánu, ze kterých žalobce libovolně vytahovat další a další konkrétní námitky až do rozhodnutí soudu, ale pouze zastřešující typovou kvalifikací konkrétních námitek, které nicméně žalobce uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby“. (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017-91, bod. 21). V daném případě byl v zákonné lhůtě uplatněn pouze jediný žalobní bod, a to námitka zmíněné prekluze, proto krajský soud považuje za nepřípustné rozšíření žaloby zmíněným doplněním žaloby v části, ve které žalobce uvádí údajná procesní pochybení v daňovém řízení týkající se správce daně, například v bodu G „Absence výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, neúplnost spisu“ (bod I) a „Pověření k zahájení kontroly“ (bod J doplnění žaloby). Přes tuto skutečnost krajský soud uvádí, že v daném případě i v případě větších nezákonností či procesních pochybení v průběhu daňové kontroly tyto samy o sobě bez dalšího nemohou mít vliv na prekluzi práva vyměřit daň. O účelovosti těchto námitek žalobce svědčí i skutečnost, že svá tvrzení na rozdíl od žaloby zástupce žalobce mění. Například v bodu H žaloby tvrdí, že „Je mezi námi nesporné, že DK byla zahájena 9. 7. 2014 - od tohoto dne ve smyslu ust. § 148 odst. 3 počala prekluzivní doba běžet znovu. Uznáváme tedy, že platební výměry byly vystaveny ještě před uplynutím prekluze“, ale v doplnění žaloby tvrdí, že správce daně zahájil DK až dne 21. 5. 2014, což v žalobě netvrdil. Doplnění žaloby na rozdíl od žaloby přináší naprosto odlišné důvody prekluze, které žalobce nespatřuje jen v mylné aplikaci ust. § 148 daňového řádu, ale zpochybňuje nově i zákonnost daňového řízení, přičemž pod rouškou námitek prekluze v podstatě nepřípustně v rozporu se zásadou koncentrace soudního řízení rozšiřuje žalobu o další žalobní body, v nichž brojí proti zákonnosti zahájení daňové kontroly, úplnosti spisu, namítá absenci pověření úředních osob ve spisu. Přesto soud k těmto tvrzením uvádí, že žádné takové nezákonnosti mající za následek namítanou prekluzi, soud neshledal. K námitce žalobce, která se týká pověření zahájení kontroly, uvádí soud následující:
39. Jak již bylo výše uvedeno, žalobce ve svém doplnění žaloby, označeném jako „závěrečná replika a shrnutí“, rozšířil konečně svou žalobní argumentaci týkající se prekluze daně o další skutkové „zjištění“, a to že ve správním spise nejsou založena pověření úředních osob k zahájení daňové kontroly, z čehož žalobce usoudil, že nebyla daňová kontrola zahájena vůbec, což má zásadní vliv na běh prekluzivní lhůty. K tomu žalobce dále uvedl judikaturu krajských soudů i NSS a uvedl k nim svou polemiku. Žalobce k podpoře své polemiky uvedl četnou právní úpravu napříč právním spektrem, na základě které vystavěl konstrukci o zákonné povinnosti založit do správního spisu písemné pověření úředních osob k zahájení daňové kontroly, jinak daňová kontrola nemůže být vůbec zahájena. K tomu je

třeba citovat z samotným žalobcem uvedené judikatury výstižný závěr NSS, obsažený v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 372/2017 – 89:

[99] Podle § 12 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2013 je úřední osobou zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona. Podle odst. 3 téhož ustanovení úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebními průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. Podle odst. 4 pak o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, se provede úřední záznam a správce daně o tom osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, příjmení, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.

[100] Jakkoliv se stěžovateli může zdát, že celá daňová kontrola je pro nedostatek prvotního pověření úředních osob nezákonná, není tomu tak. Daňový řád sice ukládá správci daně povinnost založit pověření úřední osoby formou úředního záznamu do spisu, avšak novelou č.458/2011 Sb. byl požadavek na vyhotovení úředního záznamu z tohoto ustanovení vypuštěn. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je ostatně patrné, že zákonodárce shledal požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat: „Účelem stávající procesní právní úpravy bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou“ (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz).

[101] Dle NSS nemělo ani chybějící prvotní pověření vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Přestože tehdejší právní úprava předvíдалa vyhotovení úředního záznamu, jeho smysl byl (jak naznačuje i výše citovaná důvodová zpráva) pouze informativní a měl umožnit účastníkovi řízení dozvědět se, kdo se na rozhodování jeho věci podílí, zejména s ohledem na možnost uplatnit námitku podjatosti. Úřední záznam sám o sobě nezakládá pravomoc konkrétního úředníka provádět jednotlivé úkony, takové oprávnění plyne především z jeho pracovního zařazení v rámci správního orgánu a z vnitřních předpisů (obdobně viz rozsudek ze dne 22. 10. 2015, čj. 8 Afs 37/2015-59, věc GAME TEAM PLUS).

[102] V tomto případě daňovou kontrolu zahájili Ing. Š. a Ing. V. jako zaměstnanci správce daně. Ze správního spisu sice není patrné, zda tito zaměstnanci při zahájení daňové kontroly stěžovateli předložili své služební průkazy, avšak pokud jejich oprávnění jednat jménem správce daně stěžovatel nevyžadoval, nebylo předložení průkazů nezbytně nutné (přiměřeně srov. rozsudek ze dne 21. 3. 2012, čj. 1 As 25/2012-34, věc AUTO - HUKR - VETERAN, bod 28, obdobně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, čj. 10 Ca 127/2005-41, č. 1087/2007 Sb. NSS). Naopak měl-li stěžovatel pochybnosti o jejich oprávnění za správce daně jednat, nebo pokud pochyboval o jejich nepodjatosti, mohl si od nich vyžádat jejich služební průkazy (§ 12 odst. 4 daňového řádu). Z dalšího obsahu spisu vyplývá, že stěžovatel v okamžiku zahájení kontroly neměl žádných pochyb o tom, že skutečně jde o pracovníky správce daně

oprávněné k provedení kontroly – jako s takovými s nimi jednal, vyhověl i jejich žádosti o poskytnutí součinnosti a předložil jim požadované listiny.

40. S tímto závěrem Nejvyššího správního soudu se krajský soud zcela ztotožňuje a nevidí žádný důvod, proč se od ustálené judikatury NSS odchylovat. Žalobcem uvedená polemika nemá oporu v zákoně ani v judikatuře. Zákon správnímu orgánu I. stupně nestanoví povinnost vytvářet a do spisu zakládat písemná pověření konkrétních úředních osob, ale stanoví pouze povinnost správce daně na žádost daňového subjektu informace o pověření uvést. Ze správního spisu správního orgánu I. stupně (konkrétně č.l. 4) je zcela zřejmé, které úřední osoby daňovou kontrolu zahájily, jsou zde i podepsány a měl-li žalobce „pochybnosti o jejich oprávnění za správce daně jednat, (...), mohl si od nich vyžádat jejich služební průkazy (§ 12 odst. 4 daňového řádu).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 372/2017 – 89). Pokud tedy žalobce nepožádal úřední osoby při zahájení daňové kontroly, či následně správní orgán I. stupně o informace o pověření, což neučinil, tak ve spise žádné takové pověření být založeno ze zákona nemusí. Z toho vyplývá závěr, že neexistence písemných pověření úředních osob ve spise nemůže mít žádný vliv na zahájení daňové kontroly, a tudíž nemůže mít ani žádný vliv na prekluzi daně. Komentovat až úsměvné, fantazijní a hypotetické úvahy zástupce žalobce v bodu 84 doplnění žaloby (záchvat žárlivosti vrátného z Finančního úřadu) soud nebude, v dané věci takový případ nenastal a není úkolem soudu se vyjadřovat ke všem takovým úsměvným argumentům, které se vztahují k neexistujícímu případu.
41. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
42. Přestože byl žalobce úspěšný tím, že předchozí zmíněné rozhodnutí krajského soudu bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno, tak celkově byl žalobce neúspěšný, proto neměl právo na náhradu nákladů řízení vůči úspěšnému žalovanému, kterému žádné právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s.ř.s.).

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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 nejbližší 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.

Pardubice 12. května 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu