



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Rekonstrukce Group, s. r. o.**, Československého exilu 1888/4, Praha 4, zastoupené advokátkou JUDr. Kateřinou Martínkovou, Sokolská třída 22, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2016, čj. 1926/16/5300-21442-711315, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 3. 2020, čj. 11 Af 19/2016 - 108,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj zahájil v lednu 2012 u žalobkyně (nyní stěžovatelky) daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za období květen až červen a říjen až prosinec roku 2010 a březen roku 2011. V březnu 2012 zahájil daňovou kontrolu DPH za období červenec až září roku 2010. Obě daňové kontroly byly ukončeny projednáním zpráv o daňové kontrole. Z důvodu změny místní příslušnosti rozhodl o dani Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Podle zpráv o daňových kontrolách neuznal stěžovatelčin nárok na odpočet daně a vydal celkem devět platebních výměrů, kterými jí doměřil daň a stanovil penále za období květen až prosinec 2010 a březen 2011. Obchodní jednání stěžovatelky se společností HENAMANE, s. r. o., totiž bylo zatíženo podvodem na DPH, o kterém stěžovatelka mohla a měla vědět. Proti platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, která žalovaný zamítl společným rozhodnutím.

[2] Stěžovatelka podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu k Městskému soudu v Praze a uspěla s ní. Městský soud rozsudkem ze dne 12. 12. 2017 (čj. 11 Af 19/2016 - 61) zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný podle městského soudu pochybil tím, že neměl k dispozici kompletní spis a vycházel jen ze zpráv o daňové kontrole. Tím připravil stěžovatelku o možnost seznámit se s podklady pro rozhodnutí a vyjádřit se k nim. Vzhledem k nekompletnímu spisu nebylo ani možné věcně přezkoumat důkazy získané cestou mezinárodní pomoci. Žalovaný navíc neprovedl výsledky svědků, které navrhla stěžovatelka.

[3] Žalovaný podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. NSS ji rozsudkem ze dne 10. 1. 2019 (čj. 10 Afs 8/2018 - 45) shledal důvodnou, rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Podle zjištění NSS měl žalovaný při rozhodování k dispozici kompletní správní spis. Stěžovatelka se tedy mohla seznámit se s podklady pro rozhodování, mimo jiné i s důkazy, které provedly zahraniční daňové orgány při mezinárodní pomoci. Krom toho městský soud neupřesnil, o jaké svědky se jedná, a tak nebylo patrné, jakým právním názorem je žalovaný vázán.

[4] Městský soud věc znovu přezkoumal a žalobu zamítl. Podle městského soudu stěžovatelka mohla a měla vědět, že se zapojila do podvodu na DPH, a daňové orgány jí proto oprávněně odepřely nárok na DPH. Daňové orgány se navíc v průběhu daňové kontroly nedopustily žádného procesního pochybení:

- Žalovaný správně rozhodl o všech devíti platebních výměrech v jednom rozhodnutí o odvolání. Finanční úřad správně vydal jen jedno seznámení s výsledkem kontrolních zjištění pro obě daňové kontroly. Oba daňové orgány postupovaly hospodárně.
- Správce daně správně vydal platební výměry podle zprávy o daňové kontrole. Případné vady, které by plynuly z toho, že správce daně nedisponoval kompletním spisem, zhojil žalovaný, který měl spis k dispozici.
- Žalovaný konkrétně zdůvodnil, proč neprovedl výsledky svědků. Ostatně stěžovatelka po celou dobu neuvedla, co mělo být výsledky prokázáno.
- Finanční úřad provedl mezinárodní výměnu informací řádně podle nařízení Rady č. 904/2010/EU, o právní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH. Informace získané touto cestou proto nebylo třeba znovu ověřovat. Městský soud poukázal také na závěr žalovaného, podle kterého nebyl proveden zahraniční výslech svědka, ale místní šetření.

## II. Kasační řízení

[5] Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost. Zopakovala své žalobní námitky a dodala, že městský soud své závěry dostatečně nezdůvodnil. Krom toho nově namítla, že finanční úřad byl povinen stěžovatelku nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a až poté mohl zahájit daňovou kontrolu.

[6] Žalovaný má za to, že městský soud se v rozsudku dostatečně vypořádal se všemi námitkami a své závěry náležitě odůvodnil. Krom toho daňový řád nepředpokládá, že by bylo třeba řízení o odvolání formálně spojovat, a neplyne to ani z ustálené praxe. Správce daně je sice povinen seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění,

pokračování

ale nemusí tak činit zvláště pro každé zdaňovací období. Daňovou kontrolu dokončí ten správce daně, který ji zahájil. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj proto správně daňovou kontrolu dokončil, i když se změnila místní příslušnost. Mezinárodní dožádání provedl finanční úřad podle nařízení Rady č. 904/2010, které upravuje jeho průběh. Žalovaný je navíc přesvědčen, že unesl své důkazní břemeno, neboť řádně popsal podvodný řetězec, podstatu podvodného jednání a proč si jej stěžovatelka mohla a měla být vědoma.

[7] Stěžovatelka v replice zopakovala kasační námitku, že žalovaný nevedl řádně správní spis, čímž porušil její základní právo na soudní ochranu.

### III. Právní hodnocení

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Změní-li se v průběhu daňové kontroly místní příslušnost daňového subjektu, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil (§ 87 odst. 1 věta druhá zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020; *i další ustanovení daňového řádu jsou citována v tomto znění*).

[10] Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, které zahrnuje hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Projednání zprávy o daňové kontrole je ukončeno podpisem kontrolovaného daňového subjektu a úřední osoby. Správce daně po podpisu předá kontrolovanému daňovému subjektu stejnopis zprávy o daňové kontrole. Zpráva se tím považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola (§ 88 odst. 4 daňového řádu).

[11] Je-li daň stanovena výlučně podle výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole (§ 147 odst. 4 daňového řádu).

#### *Podvod na DPH*

[12] Stěžovatelka zpochybňuje existenci samotného podvodného jednání i to, že o nějakém podvodu věděla, neboť se jedná o pouhá tvrzení žalovaného, která nemají oporu ve spisu. Soud tuto námitku dostatečně nevypořádal a odkázal jen na závěry žalovaného. Krom toho finanční úřad nezákonně přenesl na stěžovatelku důkazní břemeno, aby prokázala, že se neúčastnila daňového podvodu.

[13] NSS s touto námitkou nesouhlasí.

[14] Podvody na DPH se NSS již mnohokrát zabýval a vycházel při tom z judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU), která se týkala zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [například rozsudky ve věci C-255/02, *Halifax plc*; ve věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*; ve věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*; nebo ve věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*]. Judikatura SDEU pod pojmem podvod

na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, aby získal zvýhodnění, a uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty daňového podvodu mohou být rozmanité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 83/2009 - 232, nebo ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[15] Finanční úřad v obou daňových kontrolách řádně vymezil jak daňový podvod, tak stěžovatelčinu vědomost o tomto podvodu. Závěry podložil rozsáhlými důkazy, podle kterých stěžovatelka obchodovala se zdanitelným plněním (písty, motory, řídicími jednotkami aj.) v podvodném řetězci dodavatelů: ASPADERA - JARASNET - HENAMANE - stěžovatelka - RWA - ATIYANA - ASPADERA. Společnost JARASNET nehradila daň ze zdanitelného plnění ve sporných zdaňovacích obdobích květen až prosinec 2010 a březen 2011, čímž narušila daňovou neutralitu v tomto kruhovém řetězci dodavatelů. Nejednalo se však o prosté podnikatelské selhání společnosti JARASNET. Obchodování v řetězci provázely i různé podezřelé okolnosti svědčící o podvodném jednání, především:

- Společnost ATIYANA byla jediným společníkem a vlastníkem 100% obchodního podílu ve stěžovatelce. Přímý dodavatel stěžovatelky, společnost HENAMANE, byl nekontaktní, má virtuální sídlo a nepodává daňová přiznání. Osoby působící ve společnostech ASPADERA, JARASNET nebo HENAMANE byly stíhány pro podezření ze spáchání trestného činu kráčení daně (§ 240 odst. 1 a 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku).
- Stěžovatelka v letech 2005 až 2007 kupovala zdanitelné plnění přímo od výrobce, společnosti Grasl Pneumatic-Mechanik GmbH, který byl jedním z mála výrobců na trhu. Od roku 2007 s tímto výrobcem obchodovala společnost ATIYANA, která však plnění prodávala rovnou stěžovatelce (výrobce posílal plnění rovnou na adresu stěžovatelky). Toto plnění pak kolovalo v řetězci. Zboží, které stěžovatelka prodala rumunské společnosti RWA, bylo po přepravě do Rumunska jen přebaleno a prodáno přes společnost ATIYANA slovenské společnosti ASPADERA. Přepravu z Rumunska na Slovensko zajišťoval pan Roskos, a to stěžovatelčiným vozidlem. Stěžovatelka zboží kupovala zpět od společnosti HENAMANE za výrazně vyšší ceny, než plnění původně prodala, i když znala jak výrobce, tak původní výrobní cenu. Zdanitelné plnění navíc nesouviselo se stěžovatelčiným běžným předmětem podnikání (výroba a prodej světlíků).
- Při jednání s výrobcem zastupovaly stěžovatelku i společnost ATIYANA stále stejné osoby. Mezi ně patřili V. T. (zaměstnanec stěžovatelky i společnosti ATIYANA, zástupce společnosti RWA), nebo Matus Marek Roskos (zmocněnec a později jednatel stěžovatelky, společník společnosti RWA). V. T. (zastupující obě společnosti) měl přístup k účtu společnosti ATIYANA.

[16] Zdanitelné plnění tak bylo prodáváno především mezi subjekty, které byly personálně propojeny se stěžovatelkou. Zaměstnanec stěžovatelky zajišťoval přepravu tohoto zboží kolujícího mezi dodavateli v řetězci. Nákupy v řetězci navíc neměly pro stěžovatelku ekonomický smysl, neboť zboží mohla pořídit přímo od výrobce za výhodnější cenu. Všechny tyto skutečnosti, jsou-li posouzeny ve vzájemných souvislostech, pak svědčily o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se podílí na daňovém podvodu. NSS proto dospěl stejně jako městský soud k závěru, že dodavatelský řetězec byl zasažen podvodem na DPH a stěžovatelka o něm mohla a měla vědět.

pokračování

[17] Finanční úřad tak zjistil konkrétní okolnosti podvodného jednání a dostatečně prokázal, že stěžovatelka věděla, respektive vzhledem k dané situaci mohla a měla vědět, že sporná obchodní operace je stižena podvodem. Tento závěr ale sám o sobě nevedl k odmítnutí stěžovatelčina nároku na odpočet daně. Stěžovatelka musela mít šanci vyvinít se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se nezapojila do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (rozsudek SDEU ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, body 32 a 33).

[18] Pokud totiž správce daně unese své důkazní břemeno co do vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, naskýtá se daňovému subjektu poslední příležitost, jak zvrátit pro něj nepříznivá zjištění správce daně. Může (musí) vylíčit okolnosti, které prokazují jeho dobrou víru – zejména že přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně požadována. Pokud je daňový subjekt prokáže, přizná mu správce daně nárok na odpočet DPH (rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS; ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014 - 52, bod 45; nebo již citovaný č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se ve skutečnosti o důkazní břemeno, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018 - 42, bod 42).

[19] Nelze proto souhlasit se stěžovatelkou, že na ni finanční úřad přenesl důkazní břemeno, pokud ji ve výzvě z 22. 2. 2013 informoval o účasti na podvodu na DPH a vyzval ji, aby prokázala svou dobrou víru, resp. ekonomický smysl obchodních transakcí a opatření přijatá k minimalizaci obchodních rizik. Krom toho NSS poznamenává, že stěžovatelka po celou dobu řízení neprokázala, že jednala v dobré víře – nedoložila ani přijatá opatření, ani ekonomický smysl celé transakce. Naopak argumentovala jednotlivými procesními pochybeními daňových orgánů či později městského soudu, což ostatně činí i v kasační stížnosti. Stěžovatelka se proto nevyvinila z účasti na daňovém podvodu.

#### *Společné rozhodnutí o odvolání a společné seznámení*

[20] Stěžovatelka namítla, že žalovaný vydal jedno rozhodnutí o více věcech, aniž tato řízení předtím formálně spojil, čímž zatížil rozhodnutí o odvolání vadou. Tento postup nelze ospravedlnit zásadou hospodárnosti, jak to činí městský soud. Stejně tak nesprávně vydal finanční úřad jen jedno seznámení s výsledkem kontrolních zjištění pro obě daňové kontroly. Navíc z rozhodnutí o odvolání ani ze seznámení není patrné, která skutková zjištění se vztahují ke konkrétním zdaňovacím obdobím.

[21] NSS této námitce nepřisvědčil. Správce daně totiž postupuje podle zákona, rozhodne-li jedním rozhodnutím o několika zdaňovacích obdobích, ve kterých jde o právně i skutkově shodné věci. Společné rozhodnutí však musí být srozumitelné, přehledné a určité (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2003, čj. 6 A 38/2002). Ve stěžovatelčině věci přitom bylo rozhodováno o právně a skutkově shodných věcech. Ve všech zdaňovacích obdobích finanční úřad posuzoval nárok na odpočet DPH z plnění přijatého od společnosti HENAMANE v podvodném dodavatelském řetězci. Krom toho žalovaný

ve společném rozhodnutí jednoznačně označil daňový subjekt i napadená rozhodnutí správce daně a přehledně vypořádal veškeré odvolací námítky. NSS proto ve shodě s městským soudem považuje rozhodnutí o odvolání za dostatečné. Takový postup je navíc hospodárný a odpovídá zásadě ekonomie řízení (rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, čj. 7 Afs 224/2020 - 31, bod 22).

[22] Tyto závěry lze ostatně vztáhnout i na seznámení s výsledkem kontrolních zjištění, ze kterého je patrné, k jakým kontrolám a zdaňovacím obdobím se vztahuje. Finanční úřad v něm podrobně shrnuje zjištění o jednotlivých dodavatelích i dodavatelských řetězcích a popisuje daňový podvod, který je předmětem tohoto řízení. Vyjadřuje se také ke konkrétním stěžovatelským výtkám. Lze proto uzavřít, že seznámení bylo srozumitelné, přehledné a určité. Finančnímu úřadu navíc zákon neukládal povinnost vydat seznámení zvláště pro každou daňovou kontrolu, ale jen povinnost seznámit stěžovatelku s kontrolními zjištěními (§ 88 odst. 2 daňového řádu). To finanční úřad učinil, a to způsobem, který byl v tomto případě nejvhodnější. Skutková zjištění totiž byla shodná ve všech posuzovaných zdaňovacích obdobích (květen až prosinec 2010 a březen 2011), i když tato období hodnotil finanční úřad ve dvou daňových kontrolách. Seznámil-li proto finanční úřad stěžovatelku se zjištěními v jednom společném dokumentu, postupoval podle zákona.

[23] Stěžovatelka navíc nenamítá konkrétní pochybení finančního úřadu nebo žalovaného, jen obecně spekuluje o důsledcích společného rozhodnutí a společného seznámení.

#### *Pravomoc a příslušnost finančního úřadu*

[24] Podle stěžovatelky městský soud nevzal v úvahu, že platební výměry vydal správce daně, který neměl k dispozici kompletní správní spis ani neprováděl dokazování. Tím zatížil správní rozhodnutí vadou.

[25] NSS se s touto námitkou neztotožnil. Daňovou kontrolu zahájil místně příslušný Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Až poté se změnila místní příslušnost na Finanční úřad pro hlavní město Prahu. V takovém případě může daňovou kontrolu dokončit ten finanční úřad, který ji zahájil (§ 87 odst. 1 daňového řádu), tedy Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj. Daňovou kontrolu proto provedl místně příslušný finanční úřad. Daňová kontrola však končí seznámením daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu) a Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj v tomto okamžiku ztratil pravomoc, na základě které by mohl vůči stěžovatelce dále postupovat. Tato pravomoc přešla na místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu, který správně stanovil daň podle výsledku daňové kontroly a v odůvodnění odkázal na zprávu o daňové kontrole (§ 147 odst. 4 daňového řádu). Podle NSS tak v prvním stupni rozhodoval místně příslušný daňový orgán.

[26] Krom toho i pokud by rozhodnutí trpělo vadou pramenící z neúplných podkladů, musel by ji zhojit sám žalovaný, neboť jako odvolací orgán nemohl podle daňového řádu rozhodnutí zrušit a vrátit správci daně (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Žalovaný tak věc znovu posoudil

pokračování

podle kompletního spisu a mohl odstranit i jakoukoliv případnou vadu, která by plynula z toho, že ve věci rozhodl finanční úřad, který neprováděl dokazování ani neměl přístup ke kompletnímu spisu. Stěžovatelka však neuvedla, jaká konkrétní nezákonnost podle ní vzešla ze změny příslušnosti v průběhu daňového řízení – její námitka byla jen obecná.

#### *Výsledky svědků*

[27] Stěžovatelka namítla, že žalovaný neprovedl navrhané výsledky svědků, městský soud však tuto námitku bez řádného odůvodnění odmítl. Navíc stěžovatelka nebyla povinna uvádět skutečnosti, které mají být výsledkem prokázány. Pro zrušení rozhodnutí o odvolání stačilo, že žalovaný výsledky svědků neprovedl.

[28] Ani tato námitka není důvodná. Městský soud řádně odůvodnil své závěry, ve kterých vycházel z názoru NSS (čj. 10 Afs 8/2018 - 45, body 8-10): žalovaný správně neprovedl výsledky *Ing. M. A., Ing. L. F., Ing. B. K., Matus-Marek Roskos a V. T.*, neboť stěžovatelka neoznačila tyto osoby jako svědky, jejichž výpovědi měl být proveden důkaz. Výsledky pana *N. C. T., T. B. a P. G.* žalovaný neprovedl proto, že by jejich výpovědi nic nezměnily na výsledku řízení. Stěžovatelka pak v kasační stížnosti nepřinesla žádné relevantní argumenty, které by NSS přiměly odchytil se od svého právního názoru.

[29] Navíc nelze přisvědčit ani úvaze, podle níž ke zrušení správního rozhodnutí stačí, když daňový orgán neprovede navržený výsledek. Navrhuje-li totiž daňový subjekt výsledek svědka, musí uvést, co má být jeho výpovědi prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102). Pokud by musel daňový orgán provést výsledek svědka pokaždé, kdy to daňový subjekt navrhne, bez ohledu na souvislost s řízením, mohly by vzniknout neúměrné průtahy v řízení. Bylo proto na stěžovatelce, aby sdělila, co má být svědeckými výpověďmi prokázáno. To však stěžovatelka po celou dobu řízení neupřesnila. Městský soud proto neměl důvod považovat skutkový stav za nedostatečně zjištěný, a tedy ani důvod zrušit rozhodnutí o odvolání.

#### *Mezinárodní výměna informací*

[30] Podle stěžovatelky neobsahuje spis originální žádosti o mezinárodní výměnu informací, ani originální odpovědi na tyto žádosti, jen český překlad. Vzhledem k tomu nelze ověřit, zda je překlad správný. Finanční úřad dále nepožádal zahraniční daňové orgány, aby provedly svědecké výpovědi podle českého práva, a z odpovědi na mezinárodní žádost proto nelze poznat, jaké otázky byly svědku položeny. Finanční úřad se účelově vyhnul výsledku svědků.

[31] Stěžovatelčiným námitkám nelze vyhovět, neboť je v žalobě i kasační stížnosti formulovala jen obecně („*existují pochybnosti o správnosti předložených odpovědí, resp. jejich překladů*“; „*překlad těchto dožádání do češtiny je zřejmě nesprávný, neúplný či zavádějící*“). Není jasné, které překlady mezinárodních žádostí má stěžovatelka na mysli, případně v čem podle ní spočívá nesprávný překlad do českého jazyka. Městský soud proto na námitku reagoval jen obecně, a to tak, že finanční úřad provedl mezinárodní dožádání podle nařízení Rady č. 904/2010/EU. Ze stěžovatelčiny argumentace není jasné ani to,

o jaký zahraniční výslech svědka se jedná. Stěžovatelka jen obecně namítá, že jí nebyla umožněna účast na tomto výslechu. Městský soud proto vypořádal i tuto námitku stručně a poukázal na závěr žalovaného, podle kterého nebyl proveden zahraniční výslech svědka, ale místní šetření. Závěry městského soudu však stěžovatelčina kasační argumentace neodráží. NSS proto souhlasí s argumentací městského soudu a současně připomíná, že správní soudy nejsou povinny ani oprávněny domýšlet námitky za účastníky. Jsou vázány rozsahem žalobních, resp. kasačních námitek, s výjimkou vad, které zkoumají z úřední povinnosti (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[32] Odkaz na nález Ústavního soudu ve věci IV. ÚS 4141/18 pokládá soud za nepřiléhavý. Tam šlo o to, že skutečný obsah daňového spisu neodpovídal soupisu listin a listiny, které v něm původně byly založeny, z něj „zmizely“. V důsledku toho chyběla při soudním přezkumu více než polovina listin z nevěřejné části spisu, zbývající listiny byly přecíslovány a jejich pořadí bylo změněno. O žádné z těchto změn přitom spis neobsahoval žádný (úřední či neformální) záznam. S nynější věcí tu není žádná podobnost. Stěžovatelka tvrdí jen to, že součástí spisu by měly být i jiné listiny, než tam jsou, její požadavek je však nezdůvodněný, a tedy nepřesvědčivý.

#### *Dodatečné daňové přiznání*

[33] Námitku, podle níž byl finanční úřad povinen stěžovatelku nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a až poté mohl zahájit daňovou kontrolu, stěžovatelka vznesla až v kasační stížnosti. Jde tedy o nový právní důvod, který stěžovatelka neuplatnila v žalobě, i když jej uplatnit mohla. Takové námitky jsou nepřijatelné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

#### **IV. Závěr a náklady řízení**

[34] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. února 2022

Ondřej Mrákota  
předseda senátu