



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Sportlines s. r. o.**, se sídlem Květnového vítězství 938/79, Praha 4, zast. Mgr. Romanou Breznickou, advokátkou se sídlem Jungmannova 36/31, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2019, č. j. 13537/19/5000-10470-712343, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2021, č. j. 8 Af 21/2019-43,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 7. 2016, č. j. 5502853/16/2000-31477-110427 a č. j. 5503564/16/2000-31477-110427, jimiž byl žalobkyni vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 100 % poskytnuté dotace, tj. 2 916 495,50 Kč. Daňová kontrola byla u žalobkyně zahájena na základě podnětu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy v rozsahu přiloženého hlášení o nesrovnalosti ZS/042/043/046.

[2] Důvodem pro vyměření odvodu do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně měla být skutečnost, že žalobkyně nenaplnila cílovou hodnotu monitorovacího indikátoru (počet nově vytvořených/inovovaných produktů), a to ani z 50 %, jak bylo stanoveno v Rozhodnutí Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy o poskytnutí dotace č. 56/37/3.1/2012 ze dne 25. 7. 2012, č. j. MSMT- 33827/201, vydaného pro roky realizace projektu od 2012 do 2013. Žalobkyně měla dosáhnout hodnoty 18 vytvořených/inovovaných produktů (tj. 1 analýza kvality vzdělávacích institucí, 8 krajských brožur „Kam za dalším vzděláváním v kraji“, 1 interaktivní webový portál a 8 regionálních festivalů dalšího vzdělávání). Žalobkyně dosáhla pouze hodnoty 8 (tj. uskutečnila pouze 8 regionálních festivalů), představující 44 % cílové hodnoty monitorovacího indikátoru. Další výstupy nebyly poskytovatelem uznány.

[3] Městský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem č. j. 8 Af 21/2019–43 (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného zamítl.

[4] Uvedl, že v podstatě jedinou žalobní námitku představuje tvrzení žalobkyně, že se správce daně dopustil nezákonného jednání, když k projednání zprávy o daňové kontrole nenařídil ústní jednání. Žalovaný pak také zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti, když postup správce daně aproboval a nenařídil mu s žalobkyní zprávu o daňové kontrole projednat.

[5] Městský soud uvedl, že mezi účastníky řízení není sporu, že pokud zaslal správce daně zprávu o daňové kontrole, v níž vypořádal argumentaci žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, pouze do datové schránky, aniž by zprávu o daňové kontrole s žalobkyní projednal, jedná se o nezákonný postup. Městský soud se také neztotožnil se žalovaným, že den zaslání zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobkyně poté, co se odmítla seznámit na jednání s kontrolními zjištěními, lze pokládat za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

[6] Zároveň však městský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že ne každé procesní pochybení správních orgánů dosahuje takové intenzity, že způsobuje nezákonnost rozhodnutí těchto orgánů. Tak tomu bylo i ve věci projednávané městským soudem, neboť žalobkyně v odvolání ani v žalobě neuváděla žádné další důkazy, na jejichž podkladě by mohl žalovaný dospět k jiným než učiněným závěrům. Zprávu o daňové kontrole zhodnotil městský soud jako srozumitelnou; správce daně v ní měl hodnotit zjištěné důkazy, především v tom směru, zda prokazují naplnění monitorovacích indikátorů výstupů dotačního projektu. Městský soud dále doplnil, že při projednání zprávy o daňové kontrole již není prostor pro polemiku se závěry správce daně.

[7] Konečně soud k další obecné žalobní námitce žalobkyně, a sice že se žalovaný k jejím obsáhlým námitkám vyjádřil zcela nedostatečně, uvedl, že odůvodnění napadeného správního rozhodnutí nebylo nedostatečné a tím ani nepřezkoumatelné. Naopak, soud shledal, že v napadeném rozhodnutí žalovaný vypořádal všechny odvolací námitky žalobkyně.

## II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností, založenou na důvodech, které opírá o § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc městskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti opakuje, že žalovaný pochybil, pokud neprojednal zprávu o daňové kontrole se stěžovatelkou při ústním jednání. Nesouhlasí s městským soudem, že tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka v žalobě uváděla námitky i k hmotněprávním aspektům případu. Je to žalovaný, kdo se nesprávně vyhnul projednání zprávy o daňové kontrole, které by v případě stěžovatelky bylo příhodné a zásadní.

[10] Správce daně i žalovaný se nedostatečně vypořádali se všemi tvrzeními a důkazy stěžovatelky. V rámci projednání zprávy o daňové kontrole chtěla stěžovatelka zjistit, proč žalovaný přebírá argumenty správce daně. Správce daně nijak nehodnotil, že minimální výtky Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy stěžovatelka zhojila. Žalovaný dále změnil názor na vliv veřejně známé osoby na stimulaci konečného příjemce nabídky vzdělávacích programů, již však vynechal zhodnocení vlivu této změny na zákonnost rozhodnutí správce daně. Postupem daňových orgánů bylo porušeno právo stěžovatelky na spravedlivý proces podle čl. 38 Listiny základních práv a svobod.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že kasační stížnost se týká výlučně procesní otázky – vlivu neprojednání zprávy o daňové kontrole se stěžovatelkou na zákonnost napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka v žalobě naprosto obecně uvedla, že se daňové orgány nevypořádaly se všemi jejími námitkami. Konkrétní pochybení uvedla stěžovatelka až v kasační stížnosti, a tyto námitky jsou tak nepřipustné. V posouzení vlivu neprojednání zprávy o daňové kontrole se stěžovatelkou na zákonnost napadeného rozhodnutí se žalovaný ztotožňuje se závěry městského soudu.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost **není důvodná** [§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.].

[14] Námitky stěžovatelky týkající se kvality vypořádání její věcné argumentace správcí daně obou instancí jsou nepřipustné. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka nedostatečně vypořádání svých námitek v odvolacím řízení namítala již v řízení o žalobě před městským soudem. Nejvyšší správní soud přitom ustáleně judikuje, že zákonný požadavek na uvedení žalobního bodu je naplněn i jen zcela obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným – vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v

jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008–78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[15] Stěžovatelka tak v žalobě ovšem učinila právě naprosto obecným způsobem. V podstatě pouze uvedla, že se žalovaný nevypořádal s jejími námitkami a nezohlednil veškeré předkládané důkazy. Řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 věty za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004–54, obdobně též již zmíněný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 4 As 3/2008–78). Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce (stěžovatele). Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. již citovaný rozsudek rozšířeného senátu č. j. 4 As 3/2008–78). Totéž platí pro rozhodování správních soudů o správních žalobách (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

[16] Městský soud přitom tuto žalobní námitku v napadeném rozsudku neopomněl, pouze v souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu uvedl, že pokud stěžovatelka obecně uvádí, že se žalovaný nevypořádal s její argumentací, městský soud takové pochybení neshledal. Podle městského soudu žalovaný naopak v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal všechny odvolací námitky stěžovatelky.

[17] Stěžovatelka však v kasační stížnosti specifikuje, v čem mělo pochybení žalovaného spočívat, tedy jaké konkrétní námitky žalovaný nevypořádal a jaké důkazy nezohlednil, aniž tak učinila již v řízení před městským soudem. Z tohoto důvodu se městský soud touto argumentací v napadeném rozsudku nemohl zabývat, a stejně tak z tohoto důvodu stěžovatelka v kasační stížnosti vlastně ani vypořádání takto vymezeného žalobního důvodu městským soudem nerozporuje. Nejvyšší správní soud tak argumentaci stěžovatelky v bodě 3 a 4 kasační stížnosti věcně nevypořádal, neboť by tím porušil kasační princip řízení před Nejvyšším správním soudem, které směřuje k přezkumu zákonnosti rozhodnutí správních soudů. Městský soud přitom argumentaci stěžovatelky v rozsahu bodů 3 a 4 kasační stížnosti nevypořádal, zcela logicky, neboť ji před ním stěžovatelka nevznesla. Tyto kasační důvody jsou tak nepřípustné.

[18] Jedinou relevantní kasační námitku představuje opakované tvrzení stěžovatelky o nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného způsobené tím, že se stěžovatelkou nebyla projednána zpráva o daňové kontrole. I zde Nejvyšší správní soud odkazuje na ustálenou judikaturu týkající se dispoziční zásady řízení o kasační stížnosti, spolu s dodatkem, že smyslem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Stěžovatelka naprosto obecně uvádí, že nesouhlasí s posouzením věci městským soudem.

[19] Nejvyšší správní soud se naopak s tímto vypořádáním námitky stěžovatelky na stranách 9 až 11 napadeného rozsudku ztotožňuje. Nikoliv každé pochybení správních orgánů způsobuje nezákonnost jejich rozhodnutí. V nyní projednávané věci spočívalo

pochybení správce daně v neprojednání zprávy o daňové kontrole se stěžovatelkou na ústním jednání. Z obsahu kasační stížnosti i žaloby však vyplývá, že stěžovatelka hodlala při ústním projednání zprávy o daňové kontrole se správcem daně, resp. žalovaným polemizovat s výsledky kontrolního zjištění, aniž by reflektovala argumentaci městského soudu, podle které pro takovou polemiku při projednání zprávy o daňové kontrole v souladu s § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění, zkrátka již není prostor. Námitky, které by relevantně mohly zpochybnit zákonnost napadených rozhodnutí daňových orgánů na základě jejich pochybení, kterým ústní neprojednání zprávy o daňové kontrole jednoznačně bylo, však již stěžovatelka neuvedla.

[20] To, že stěžovatelka z judikatury nevyvozuje adekvátní závěry, vyplývá mj. i ze skutečnosti, že stěžovatelka v žalobě navrhovala, aby správní soud postupoval v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016–31. Nejvyšší správní soud však v citovaném rozsudku neformuloval žádný závěr, který by odůvodňoval očekávání stěžovatelky, že při projednání zprávy o daňové kontrole je dán prostor pro věcnou polemiku s výsledkem kontrolního zjištění. Naopak v rozsudku uvedl:

„[22] *Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016–45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. [23] Námitky stěžovatelky směřovaly do údajně nedostatečného odůvodnění výsledků kontrolního zjištění a vysvětlení sporných otázek. Takové námitky by však mohly být důvodem pro odeprání podpisu zprávy o daňové kontrole pouze v případě, pokud by vytýkané vady byly skutečně tak závažné, že by činily výsledek kontrolního zjištění a na něj navazující zprávu nesrozumitelnou, neboť by daňový subjekt vůbec nevěděl, k čemu se má vyjadřovat. Tím by mu skutečně bylo upřeno právo na spravedlivý proces.“*

[21] Nejvyšší správní soud tak opakuje, že se ztotožňuje s vypořádáním této námítky městským soudem a ve shodě s ním nepovažuje v nyní projednávané věci neprojednání zprávy o daňové kontrole se stěžovatelkou za vadu, která by měla za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného. Pokud měla stěžovatelka za to, že odůvodnění

rozhodnutí daňových orgánů trpí nedostatky v meritorním posouzení věci, tedy v části, kterou se odůvodňuje samotný odvod za porušení rozpočtové kázně, měla konkrétní nedostatky namítat již v řízení před městským soudem.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[22] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 23. února 2023

JUDr. Karel Šimka  
předseda  
senátu