



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **EDECO s.r.o.**, se sídlem Štítného 388/18, Praha 3, adresa pro doručování Řevnická 402, Rovina, Hlásná Třebaň, zast. JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem, sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2018, č. j. 42052/18/5300-22442-712600, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2021, č. j. 10 Af 36/2018-136,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Ustanovenému zástupci žalobce, JUDr. Ondřeji Trubačovi, Ph.D., LL.M., advokátovi, **se přiznává** odměna a náhrada hotových výdajů za řízení o kasační stížnosti ve výši 8.228 Kč. Tato částka bude zástupci žalobkyně vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) devíti platebními výměry ze dne 23. 3. 2018, č. j. 2119078/18/2003-52524-105608, č. j. 2119519/18/2003-52524/105608, č. j. 2119899/18/2003-52524-105608, č. j. 2121158/18/2003-52524-105608, č. j. 2121487/18/2003-52524-105608, č. j. 2121785/18/2003-52524-105608, č. j. 2122627/18/2003-52524-105608, č. j. 2122924/18/2003-52524-105608, a č. j. 2123206/18/2003-52524-105608 (dále jen „platební výměry“), doměřil podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), na základě

výsledků daňové kontroly podle zprávy o daňové kontrole ze dne 9.3.2018, č. j. 383420/18/3201-61563-809530, žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až června 2015 a srpna až října 2015 (celkem devět měsíců) v celkové výši 3.626.374 Kč a stanovil penále v celkové výši 725.372 Kč. Správce daně tímto žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, který žalobkyně uplatnila ze zdanitelných plnění od společnosti GARDIAN INVESTMENT s.r.o. (dále jen „GARDIAN“). Důvodem pro neuznání uvedeného nároku byla skutečnost, že žalobkyně neprokázala, že došlo k uskutečnění uvedených zdanitelných plnění, a nesplnila tak podmínky pro odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[2] Žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání, o němž žalovaný rozhodl tak, že shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnil platební výměry co do jejich splatnosti, ve zbytku odvolání zamítl a platební výměry potvrdil.

II.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Městský soud předeslal, že žaloba i jejích několik doplnění jsou podání nepřehledná, vysvětlil z jakých důvodů, a připomněl, že míra obecnosti a kvalita žalobních bodů předurčuje i míru obecnosti a kvality soudního přezkumu, neboť není úkolem soudu aktivně vyhledávat důvody vyhovění žalobě či dotváření žalobní argumentace.

[5] Městský soud k jednotlivým žalobním námitkám uvedl, že daňová kontrola byla zahájena v souladu s § 86 daňového řádu dne 7. 4. 2016 v bydlišti jednatele žalobkyně Miloše Kosteckého (dále jen „jednatel“), o čemž byl na místě sepsán protokol, v němž byl vymezen předmět i rozsah daňové kontroly, poučení a záznam z průběhu jednání. Jednatel žalobkyně protokol bez výhrad podepsal; byl v něm přitom poučen o svých procesních právech, včetně práva uplatnit výhrady vůči obsahu protokolu. Městský soud připomněl, že daňová kontrola může probíhat na jakémkoliv místě a není k ní třeba souhlasu daňového subjektu. Žalobní argumentaci ohledně chování úředních osob a zahájení daňové kontroly považoval městský soud za neurčitou a v důsledku toho za nedůvěryhodnou a účelovou. Návrhu na provedení výsledku několika svědků městský soud nevyhověl právě z důvodu neurčitosti a nedůvěryhodnosti tvrzení žalobkyně, která nadto mohla tyto důkazy navrhnout již v průběhu daňového řízení, ale neučinila tak. Městský soud nedal za pravdu ani námitce týkající se neprokázání totožnosti úředních osob při zahájení daňové kontroly, tudíž neshledal potřebným provést ani další žalobkyní navržené svědecké výsledky k této otázce.

[6] Žalobkyní namítaný nezákonný postup správce daně městský soud neshledal ani v převzetí účetnictví žalobkyně od její bývalé účetní paní E. K. (dále jen „bývalá účetní“). Připomněl, že tím správce daně realizoval své oprávnění plynoucí z § 82 odst. 1 daňového řádu. O průběhu místního šetření, kterému nebylo na překážku ani to, že se konalo v obydlí bývalé účetní, byl sepsán protokol a kopie byla předána této bývalé účetní žalobkyně. Tvrzení žalobkyně ohledně uvedení v omyl a dohodnutí jiného termínu neměla

pokračování

dle městského soudu oporu ve spise. Městský soud poukázal na řadu stížností, námitek podjatosti, podnětů k prověření postupů úředních osob a stížností proti způsobu vyřízení těchto podání, a to proti různým úředním osobám k různým orgánům finanční správy, přičemž zhodnotil, že tato podání byla v podstatě jedinou procesní aktivitou žalobkyně v daňovém řízení. Ani námitky směřující na podjatost úředních osob městský soud neshledal důvodnými, neboť se žalobkyně mýlila v mnoha svých tvrzeních a zbylá opět ponechala pouze v obecné rovině, bez jakékoliv specifikace a bez jakéhokoliv důkazu. Z kontextu dalších žalobních bodů městský soud naznal, že žalobkyně směšuje věc řešenou v tomto řízení s řízením o vydání zajišťovacích příkazů a zdůraznil, že z hmotněprávního hlediska bylo v nynějším řízení rozhodující, zda žalobkyně ve zdaňovacích obdobích leden až červen a srpen až říjen 2015 splnila podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti GARDIAN.

[7] K žalobním bodům týkajícím se samotného splnění podmínek pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty městský soud dále uvedl, že správce daně nepopřel existenci veškerých žalobkyní uplatněných výdajů, nýbrž pouze těch, u nichž neprokázala uskutečnění daných zdanitelných plnění. Žalobkyně správci daně předložila k doložení svých tvrzení uvedených v daňovém přiznání přibližně 60 daňových dokladů (faktur) vystavených společností GARDIAN se shodným formátem, se dnem splatnosti shodným s datem vystavení a datem poskytnutí zdanitelného plnění a společně mají rovněž krajně stručné a obecné vymezení plnění (v podrobnostech viz odst. 34. napadeného rozsudku). Předložením uvedených daňových dokladů žalobkyně unesla své prvotní důkazní břemeno a bylo na správci daně, aby je relevantním způsobem zpochybnil. Správce daně tak dle městského soudu učinil, když zpochybnil věrohodnost, úplnost, průkaznost i správnost účetnictví žalobkyně, a to zejména zjištěními o tom, že neexistují žádné smlouvy, které by spoluprací se společností GARDIAN jakkoliv dokládaly. Další podezřelé okolnosti se týkaly samotného dodavatele, tedy společnosti GARDIAN, která nejenomže nehradí své daňové povinnosti, ale rovněž sídlí na virtuálním sídle a její jednatel má trvalý pobyt na adrese obecního úřadu (na ohlašovně). V důsledku uvedeného přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání toho, že k poskytnutí zdanitelných plnění došlo tak, jak žalobkyně deklarovala, opět na ni.

[8] Městský soud dal následně za pravdu žalovanému v tom, že žalobkyně své břemeno tvrzení a důkazní neunesla, neboť neuvedla žádné rozhodné skutečnosti a neoznačila ani nepředložila žádný konkrétní důkaz, jenž by uskutečnění zdanitelných plnění prokazoval. Ani v žalobě přitom žalobkyně konkrétně neoznačila žádný důkaz, který žalovaný podle jejího názoru opomněl, dokonce neuvedla ani žádná skutková tvrzení týkající se toho, co konkrétně mělo být obsahem předmětných plnění a za jakých okolností a jakým způsobem měla být poskytnuta. Městský soud vyhodnotil jako nedostatečný i odkaz žalobkyně na část účetnictví, kterou jí správce daně podle jejího názoru odmítá vrátit, jelikož žalobkyně ani v tomto případě neuvedla, o jaké konkrétní listiny nebo jiné důkazní prostředky mělo jít, nebo alespoň jaké skutečnosti jimi měly být prokázány. Městský soud neopomněl zdůraznit, že shodným způsobem žalobkyně postupovala i v průběhu celého daňového řízení, v němž neuváděla nic konkrétního ohledně zpochybněných zdanitelných plnění. K novým tvrzením ohledně zdanitelných plnění předneseným až v žalobě, městský soud uvedl, že ta měla být uplatněna již v daňovém řízení, a dodal, že je nadto považuje za zcela neurčitá a neúplná.

[9] K tvrzení žalobkyně, že správce daně zadržuje část jejího účetnictví, městský soud uvedl, že nemá oporu ve spise, a naopak poukázal na protokol o místním šetření ze dne 7. 4. 2016 a na dvě sdělení správce daně z 25. 1. 2017, dle kterých správce daně žalobkyni veškeré doklady vrátil. O jejich osobním předání jednateli žalobkyně byl sepsán podrobný protokol. Městský soud nepřehlédl, že žalobkyně na několika místech žaloby uvedla, že tato nevrácená část jejího účetnictví měla zahrnovat „fakturu č. 15008, dodejky, přílohy ke všem fakturám, přílohy k datovým schránkám, doklady z 12 eurosložek“, avšak výčet dokladů se na různých místech žaloby lišil. I tato tvrzení žalobkyně tak podle městského soudu charakterizuje již mnohokrát poukazovaná neurčitost. V kontextu toho, že žalobkyně nevniesla žádné výhrady vůči protokolu o vrácení účetnictví, považoval městský soud tuto námitku za účelovou.

[10] Městský soud zdůraznil, že rozhodující pro posouzení věci bylo, že žalobkyně nebyla s to uvést ani doložit, jaké činnosti byly předmětem přijatých plnění, jakým způsobem a za jakých okolností byla objednáвана a realizována a vůbec jakým způsobem byla ošetřena její obchodní spolupráce se společností GARDIAN. Městský soud konstatoval, že shodné závěry platí i u zdanitelných plnění spojených s dalšími obchodními partnery žalobkyně, společnostmi NHBAU s.r.o. a NHtools, s.r.o. I u nich totiž správce daně odůvodnil své pochybnosti, a to stanoviskem obou jmenovaných společností, podle nichž pro ně žalobkyně nic nevykonala a pouze se snažila bezdůvodně obohatit; jmenované společnosti proto od smluv se žalobkyní odstoupily. Žalobkyně ani zde na podporu svých tvrzení nic netvrdila a coby důkaz označila pouze exekuční příkazy, které ale poskytnutí předmětných plnění neprokazují. Ve vztahu k plněním souvisejícím s uvedenými dvěma společnostmi však městský soud současně upozornil na to, že závěr správce daně o neuskutečnění předmětných plnění se nikterak nepromítl do výroku jeho rozhodnutí.

[11] Za důvodnou pak městský soud neshledal ani argumentaci proti provedení daňové kontroly Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj (dále jen „dožádaný správce daně“). S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu městský soud uvedl, že ani případné provedení daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně by nemělo bez dalšího za následek nezákonnost jeho rozhodnutí a žalobkyně ostatně žádnou okolnost, v níž by bylo možno spatřovat zásah do jejích práv, ani netvrdila.

III.

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Stěžovatelka namítá, že se městský soud dostatečně nevypořádal s důležitou námitkou týkající se neúplnosti spisového materiálu vedeného správcem daně, konkrétně s tím, že správce daně stále zadržuje část stěžovatelčina účetnictví. Podle stěžovatelky je zřejmé, že existuje rozpor mezi soupisem správcem daně předaných dokumentů, podle kterého došlo k předání 12 eurosložek obsahujících kopie daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za leden až prosinec 2015 včetně souvisejících pokladních dokumentů, a soupisem navrácených dokumentů, který obsahuje výčet jednotlivých dokumentů, avšak

pokračování

bez jakékoliv zmínky o předaných eurosložkách, popř. jejich obsahu. Stěžovatelka tak má za to, že pouhým srovnáním těchto protokolů nelze konstatovat, že stěžovatelce byly vráceny všechny materiály, které správci daně předala, jak přesto dovodil městský soud. Ten nemohl podle stěžovatelky učinit závěr o tom, že chybějící podklady nemohly ovlivnit rozhodnutí ve věci, když neosvětlil rozsah dokumentů zadržovaných správcem daně ani jejich konkrétní obsah. Městský soud měl posoudit, zda všechny podklady, které stěžovatelka předala správci daně, byly vráceny. Měl se námitkou řádně zabývat a učinit závěr o totožnosti předaných a navrácených podkladů a svůj závěr odůvodnit. Stěžovatelka uvádí, že pokud by měla k dispozici podklady, které byly obsahem zadržené části účetnictví, byla by schopna unést své důkazní břemeno a prokázat uskutečnění zdanitelných plnění, neboť se jednalo zejména o přílohy faktur, podklady ohledně provedení reklamy na CD nosičích apod.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že jejímu jednatele bylo znemožněno, aby byl přítomen při předání účetnictví, čímž byl porušen § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, a údajný souhlas s předáním účetnictví uvedený v protokolu o místním šetření je lživý. Již v odvolání proti platebním výměrům tvrdila, že chybí faktury a přílohy k fakturám, přičemž právě přílohy k fakturám (např. uváděná CD) mohly prokázat uskutečnění zdanitelných plnění. Stěžovatelka má za to, že pokud ve vrácených materiálech chyběly dodejky datových zpráv, je to důkaz o manipulaci se spisem. Nevrácení účetnictví považuje stěžovatelka za osobní mstu správce daně, který vůči ní postupoval excesivně a podjatě. Odmítá kritiku městského soudu, že podaná žaloba byla rozsáhlá a nepřehledná a vysvětluje, že jednatel nemá právní vzdělání a městskému soudu nic nebránilo ustanovit stěžovatelce zástupce.

[15] Stěžovatelka rovněž trvá na tom, že zahájení daňové kontroly bylo nezákonné, a doplňuje, že proti postupu správce daně podala stížnosti i trestní oznámení. Podle žalobkyně se zcela nepochopitelně správce daně vůbec nevěnoval otázce její účasti na podvodu a „pouze“ požadoval doložení uskutečnění zdanitelného plnění. To doložit nemohla, neboť jí bylo odňato účetnictví a vrácena pouze část. Podle stěžovatelky také nebyly splněny podmínky pro dožádání, tedy pro přesun celé daňové kontroly na dožádaného správce daně. O společnosti GARDIAN se dožádaný správce daně dozvěděl až z účetnictví stěžovatelky, dříve jej neproověřoval. Tímto postupem byla stěžovatelka zkrácena na svých právech, neboť neměla finanční prostředky na cestování jejího jednatele do Ostravy k dožádanému správci daně.

[16] Ke zdanitelným plněním na výstupu, tedy plněním poskytnutým společností NHBAU s.r.o. a NHtools, s.r.o., dále stěžovatelka uvádí, že se městský soud nedostatečně vypořádal s jejím tvrzením o uskutečnění těchto plnění, což dokládá i skutečnost, že existenci pohledávek stěžovatelky vůči těmto společnostem uznal samotný správce daně, jehož vymáhací pracoviště vyzvalo uvedené společnosti k plnění.

IV.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že z odlišného způsobu, jakým jsou v obou předávacích protokolech specifikovány dokumenty ze stěžovatelčina účetnictví, nelze dovozovat, že by jí správce daně část účetnictví nevrátil. Protokol o převzetí dokladů od stěžovatelky vyhotovil správce daně v terénu a byl napsán ručně.

Z toho pramení menší míra konkretizace převzatých dokladů. Je však zjevné, že 12 převzatým eurosložkám odpovídají jednotlivá daňová přiznání a k nim náležející pokladní doklady tak, jak jsou podrobně popsány v protokolu o vrácení dokladů. Stěžovatelka do protokolu o vrácení uvedla, že postrádá pouze doručenky části daňových přiznání, přitom pokud by scházela celá část účetnictví včetně CD, bezpochyby by si toho byl jednatel vědom, pokud byl schopen zaznamenat chybějící doručenky. Žalovaný poukazuje na nekonzistentnost stěžovatelčiných tvrzení týkajících se specifikace materiálů, které jí údajně nebyly vráceny. Podle žalovaného pak není pravdou, že by městský soud tuto námitku stěžovatelky hodnotil pouze co do její účelovosti, nýbrž zkoumal, zda by mohla být důvodná, a také poukázal na proměnlivost stěžovatelkou postrádaných podkladů. S ohledem na opakovaný nesouhlas stěžovatelky s předáním jakýchkoliv materiálů správci daně se tato opakující se námitka jeví jako účelová snaha o zneužití procesního stavu, který byl následkem stěžovatelčiny neochoty poskytnout součinnost.

[18] K dalším stížnostním námitkám žalovaný uvádí, že k porušení § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu nemohlo dojít, neboť bývalá účetní stěžovatelky byla správcem daně kontaktována pouze za účelem předání účetnictví, nikoliv za účelem jednání o ekonomické činnosti stěžovatelky. Za podstatné pak žalovaný považuje také to, že daňová kontrola byla zahájena za zdaňovací období měsíců ledna roku 2013 až října roku 2015. Zpráva o daňové kontrole však byla vyhotovena výlučně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až říjen 2015, jelikož pouze za tato zdaňovací období se správci daně podařilo získat od stěžovatelky alespoň nějaké podklady. V případě zdaňovacích období za roky 2013 a 2014 stěžovatelka daňové doklady vůbec nepředložila, přičemž uplatnila argumentaci, že daňové doklady měly být součástí nevrácených eurosložek (byť v protokolu o zahájení daňové kontroly její jednatel tvrdil, že účetnictví za roky 2013 a 2014 se nachází na jiném místě).

[19] Žalovaný má za to, že také s námitkou týkající se zahájení daňové kontroly se městský soud vypořádal dostatečně, stejně jako se podrobně zabýval i stěžovatelkou sdělenými důvody, pro které se odmítala účastnit projednání zprávy o daňové kontrole a vyhodnotil její jednání jako vyhýbavé. Za nerelevantní pak žalovaný označil i námitky týkající se zdanitelných plnění na výstupu, neboť i s těmi se již vypořádal městský soud a nadto by s ohledem na povahu projednávané věci nebyly s to změnit výrok napadeného rozhodnutí.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud nejprve rekapituluje pro posuzovanou věc podstatné skutkové okolnosti. Správce daně na základě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění od společnosti GARDIAN, na základě kterých uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Uvedená zdanitelná plnění stěžovatelka v průběhu daňové kontroly doložila pouze daňovými doklady a souvisejícími pokladními doklady, v nichž jsou tato plnění

pokračování

specifikována jako „zajištění reklamní kampaně Sigma Olomouc“ (40 plnění), „administrativní a konzultační práce“ (16 plnění), „zajištění reklamní kampaně Tennis“ (2 plnění).

[23] Správce daně přitom od společnosti SK Sigma Olomouc a.s. zjistil, že v letech 2012 až 2015 se společností GARDIAN neuzavřela žádnou smlouvu o poskytování reklamních služeb. Správce daně se tuto skutečnost snažil ověřit u společnosti GARDIAN, avšak od místně příslušného správce daně zjistil, že tato společnost je nekontaktní, nereaguje na výzvy, neplní své daňové povinnosti, sídlí na virtuálním sídle a její jednatel má hlášené trvalé bydliště na adrese úřadu městské části Praha – Čakovice. Správce daně následně vyzval stěžovatelku k prokázání uskutečnění uvedených zdanitelných plnění, přičemž ji poučil, jaké skutečnosti je za tímto účelem třeba sdělit a doložit. Stěžovatelka měla rovněž uvést, jakým způsobem probíhala obchodní spolupráce mezi ní a společností GARDIAN. Namísto doložení potřebných skutečností však stěžovatelka ve svém vyjádření k výzvě správce daně uvedla, že nepovažuje daňovou kontrolu za zahájenou a že veškeré informace vztahující se ke spolupráci se společností GARDIAN má správce daně k dispozici v předloženém účetnictví za rok 2015, takže jeho dotazy postrádají účelnost, smysl a logiku. Ve stejném duchu se pak nesla i veškerá další podání stěžovatelky vůči správci daně, aniž však došlo k prokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jedná se totiž o vadu tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatelka sama nenamítala. V případě zjištění vad podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[25] Stěžovatelka konkrétně namítá, že se městský soud dostatečně nevypořádal s její klíčovou námitkou, že jí nebyla správcem daně navrácena část účetnictví, a rovněž s jejím tvrzením, že společnosti NHBAU s.r.o. a NHtools, s.r.o. popřely obchodní spolupráci se stěžovatelkou účelově.

[26] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[27] Napadený rozsudek městského soudu všem uvedeným kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje. Městský soud dostatečně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a předeslал relevantní a ucelené právní závěry. Nejvyšší správní soud rovněž shledal, že se městský soud řádně zabýval všemi žalobními námitkami a v dostatečném rozsahu je vypořádal či zdůvodnil, proč je nepovažuje za důvodné.

[28] Uvedené platí i v případě žalobního bodu týkajícího se údajně nenavrácené části účetnictví. Městský soud se touto námitkou zabýval. Vycházel přitom nejenom ze správního spisu, ale zohlednil i skutečnosti tvrzené v žalobě a ve vyjádření stěžovatelky při jednání soudu.

[29] Městský soud k uvedené námitce v napadeného rozsudku předeslал, že míra obecnosti a kvality žalobních bodů předurčuje míru obecnosti a kvalitu přezkumu napadeného rozhodnutí soudem. Má-li tedy stěžovatelka za to, že je vypořádání této její námitky nedostatečné, je třeba se zpětně ohlédnout na žalobní body, které v tomto kontextu uplatnila, a posoudit, jak na ně mohl městský soud reagovat. Nejvyšší správní soud s ohledem na obsah žaloby nemůže než dát městskému soudu za pravdu, že stěžovatelka své obecné námitky, podle nichž jí správce daně některé doklady či jiné materiály nevrátil, nikterak blíže neupřesnila, a tudíž je nebylo možno ani prokázat. Městský soud zcela správně upozornil na skutečnost, že se výčet podkladů, které stěžovatelce podle jejích tvrzení nebyly vráceny, na různých místech žaloby liší. Připomněl, že stěžovatelka v protokolu o vrácení těchto podkladů nevznesla v tomto směru žádné námitky a na straně 18 žaloby dokonce uvedla, že „*součty zřejmě odpovídají*“. Nejvyšší správní soud připomíná, že úlohou soudu není plnit úkoly žalobce advokáta (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69) a vyhledávat a domýšlet za žalobce (stěžovatelku) jeho námitky. Nejvyšší správní soud nedává stěžovatelce za pravdu, že z napadeného rozsudku není patrné, proč nepovažoval tuto její argumentaci týkající se tvrzení o chybějících podkladech za důvodnou. Městský soud se vyjádřil srozumitelně a logicky a s ohledem na to, v jaké míře obecnosti byl tento žalobní bod vznesen, se s ním vypořádal zcela dostatečně.

[30] Žalobní námitce týkající se prokázání zdanitelných plnění na výstupu spojených se společnostmi NHBAU s.r.o. a NHtools, s.r.o. se městský soud věnoval v odstavcích 47. a 48. napadeného rozsudku. Také uvedený žalobní bod tudíž neopomněl, jak přesto stěžovatelka tvrdí. Bylo přitom na stěžovatelce, aby prokázala uskutečnění uvedených zdanitelných plnění již v daňovém řízení, což neučinila. Městský soud v napadeném rozsudku přílehavě poukázal i na to, že byt tato zdanitelná plnění byla rovněž předmětem daňového řízení, skutečnost, že jejich uskutečnění nebylo prokázáno, se fakticky na částce doměřené daně nikterak neprojeвило, neboť se jednalo o daň na výstupu.

[31] Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že napadený rozsudek vadnou nepřezkoumatelností pro nedostatek důvod netrpí a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[32] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou spočívající v tvrzení o tom, že v dané věci nebyly splněny podmínky pro dožadání, již lze podřadit pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

pokračování

[33] Podle § 17 odst. 1 daňového řádu, *místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec.*

[34] Daňová kontrola byla ve stěžovatelčině případě provedena dožádaným správcem daně, a to na základě žádosti o provedení úkonu „*daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1/2013 – 10/2015*“ ze dne 25. 2. 2016. Správce daně zdůvodnil dožádání provedení daňové kontroly tím, že dožádaný správce daně již prověřoval jiný daňový subjekt (společnost TONDINO SE), který byl zapojen do podvodného řetězce, na kterém se měla účastnit i sama stěžovatelka. Byť by toto zdůvodnění nemuselo plně odpovídat citovanému ustanovení daňového řádu, jak správně uvedl městský soud, judikatura Nejvyššího správního soudu již dovodila, že „*daňová kontrola provedená místně nepříslušným správcem daně automaticky zakládá nezákonnost vyměření daně*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2017, č. j. 6 Afs 36/2017-25, či ze dne 1. 8. 2019, č. j. 8 Afs 272/2017-74). Nejvyšší správní soud připomíná, že zrušení rozhodnutí správního orgánu mohou vyvolat jen takové vady v procesu či samotném rozhodnutí, které by mohly mít vliv na jeho zákonnost (srov. rozsudky ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011-101, či výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 36/2017-25). Stěžovatelka sice v žalobě brojila proti dožádání jako takovému, neuvedla však žádnou konkrétní okolnost, v níž by bylo možno spatřovat zásah do jejích práv, městský soud tudíž nepochybil, shledal-li uvedenou námitku nedůvodnou.

[35] Doplnuje-li stěžovatelka nyní v kasační stížnosti k uvedené obecné námitce také to, že výsledkem dožádání a provedení daňové kontroly jiným než místně příslušným správcem daně bylo zkrácení jejích práv, neboť neměla finance na cestu z Prahy do Ostravy (k dožádanému správci daně), a bylo jí tak znemožněno osobní jednání u správce daně nebo nahlížení do spisu, nezbyvá než dodat, že uvedenou argumentaci poprvé uplatnila právě až v kasační stížnosti. Stěžovatelce přitom nic nebránilo uplatnit ji již v žalobě. Jelikož tato námitka nebyla podrobena přezkumu městským soudem, nemůže se jí nyní zabývat jako první kasační soud. Tato námitka je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Nejvyšší správní soud však i přes uvedené dodává, že nepřehlédl, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly nevykazovala žádnou aktivitu stran snahy o osobní jednání s dožádaným správcem daně, spíše zatvrzele trvala na tom, že daňová kontrola nebyla zahájena, a není tedy důvod, aby při jejím provádění se správcem daně spolupracovala. Jedná-li se o nahlížení do daňového spisu, to bylo stěžovatelce umožněno tak, že dožádaný správce daně zaslal spisový materiál místně příslušnému správci daně, u něž stěžovatelka právo nahlížet do spisu realizovala. Stejně, tj. u místně příslušného správce daně, došlo (na žádost stěžovatelky) i k vrácení stěžovatelkou poskytnutých podkladů.

[36] Stěžovatelka dále v souvislosti s postupem dožádaného správce daně namítá, že jejímu jednateli bylo znemožněno, aby byl u předání účetnictví přítomen, a že k tomu nedal souhlas. Totožnou námitku stěžovatelka vznesla již v žalobě a městský soud se jí zabýval v odstavci 24. napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud doplňuje, že z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 7. 4. 2016, č. j. 1276670/16/3200-00490-

800655, vyplývá, že jednatel společnosti pracovníkům dožádaného správce daně sdělil, že účetnictví za rok 2015 se nachází u bývalé účetní. Kde se nachází účetnictví za roky 2013 a 2014 jednatel nevěděl, a to z důvodu rušení kanceláře v Praze. Následně uvedl další dvě místa (sklad na adrese Kutelwascherova 925, Praha, a soukromá chata na adrese J. X), kde by se mělo účetnictví z uvedených let nacházet.

[37] Následně z protokolu z téhož dne č. j. 1282223/16/3200-00490-804404 vyplývá, že se dožádaný správce daně dostavil na jednatelem sdělenou adresu Stržitež 8, Dolní Kralovice, kde bývalá účetní stěžovatelky správci daně na jeho žádost zapůjčila vyjmenované podklady. Dále se v tomto protokolu uvádí, že „*paní K. sdělila, že doklady předává na základě telefonického souhlasu pana M. Kosteleckého, jednatele subjektu EDECO s.r.o.*“ Protokol byl stvrzen podpisy pracovníků dožádaného správce daně i bývalé účetní.

[38] Uvedený sled událostí, tak jak vyplývá z daňového spisu, tudíž stěžovatelčina tvrzení ohledně jejího nesouhlasu s předáním účetnictví bez její přítomnosti nepodporuje. Naopak se jeví jako logické, že se dožádaný správce daně po provedení místního šetření u jednatele stěžovatelky, při němž zjistil, na jaké adrese se nachází podklady potřebné pro provedení daňové kontroly, vydal právě na sdělenou adresu vyzvednout předmětné účetnictví. Na tomto místě tak lze pouze zdůraznit, že stěžovatelka na podporu svých tvrzení ničeho nedokládá, naproti tomu sled událostí předestřený správcem daně, resp. žalovaným, je podložen spisovým materiálem a protokoly o místních šetřeních, které jsou podepsány jak jednatelem stěžovatelky, tak i její bývalou účetní, a stvrzují tak pravdivost a úplnost v nich uvedených skutečností.

[39] K tvrzení o porušení § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu, podle kterého má daňový subjekt v rámci daňové kontroly právo vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně, Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti uvádí, že jej stěžovatelka v kasační stížnosti nijak neodůvodnila. Kasační soud tudíž nepovažoval za nutné se mu dále více věnovat.

[40] Nejvyšší správní soud shrnuje, že neshledal naplněným ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a mohl tak přikročit k přezkoumání zbylých kasačních námitek, jež jsou podřaditelné pod kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[41] Namítá-li stěžovatelka, že městský soud nesprávně posoudil otázku, zda by chybějící část účetnictví nemohla prokázat uskutečnění zdanitelných plnění, je opět třeba poukázat na to, že bylo na stěžovatelce, aby konkrétně uvedla, jaké podklady dle jejího názoru v účetnictví, vráceném správcem daně scházejí. Nejvyšší správní soud poukazuje na značnou nekonzistentnost stěžovatelčiných tvrzení o tom, jaké materiály z jejího účetnictví chybí a nebyly jí správcem daně vráceny. Pro uvedené považuje ve shodě s žalovaným a městským soudem tato její tvrzení za nevěrohodná nemající oporu v daňovém spisu. Z něj totiž vyplývá následující.

[42] Z protokolu o místním šetření ze dne 7. 4. 2016, č. j. 1282223/16/3200-00490-804404 (dále jen „protokol o místním šetření“), se podává, že dožádaný správce daně od bývalé účetní stěžovatelky zapůjčil:

„1. složka:

pokračování

- *kopie daňových přiznání k DPH za leden až prosinec 2015 včetně souvisejících pokladních dokladů (celkem 12 eurosložek)*

2. složka

- *bankovní výpisy (účet č. 212482494/0300 a č. 2153952001/5500)*
- *přijaté faktury (řada J, F)*
- *vystavené faktury (řada F)*

[43] Dožádaný správce daně se pokusil vrátit poskytnuté podklady stěžovatelce poštou ve dvou zásilkách, které odeslal dne 25. 1. 2017, a to se dvěma sděleními, v nichž uvádí, že vrací doklady zapůjčené v rámci protokolu o místním šetření. Přílohou k prvnímu sdělení byla „*kopie daňových přiznání k DPH za leden až prosinec 2015 včetně souvisejících pokladních dokladů (celkem 12 eurosložek)*“ a přílohou k druhému „*bankovní výpisy (účet 212482494/0300 a 2153952001/5500), přijaté faktury, vystavené faktury*“.

[44] Stěžovatelka si zásilky nepřevzala a ty se vrátily zpět dožádanému správci daně, který stěžovatelce přípisem ze dne 10. 2. 2017 sdělil, že si uvedené písemnosti může převzít na pracovišti dožádaného správce daně. Jednatel stěžovatelky dne 3. 4. 2017 ve svém vyjádření vyzval dožádaného správce daně, aby zaslal „*nezákonně zadržované účetnictví na FÚ pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 3, kde si ho převezmu, o čemž bude sepsán položkový předávací protokol.*“

[45] Dožádaný správce daně následně zaslal podklady ke stěžovatelkou označenému správci daně, kam se za účelem jejich převzetí dostavil dne 8. 6. 2017 jednatel stěžovatelky. O průběhu uvedeného jednání byl sepsán protokol č. j. 5027440/17/2003-52524-105608 (dále jen „*protokol o jednání*“). Součástí tohoto protokolu je položkový seznam všech vrácených dokumentů, který čítá devět stran a je rozdělen na dvě části, z nichž každá je uvozena použitými zkratkami. První část obsahuje bankovní výpisy a faktury, druhá část pak dvanáct daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, pokladní doklady a několik dalších dokladů (výpisů a výběrů z účtů, paragonů, apod.). Jednatel stěžovatelky se při přebírání dokladů do protokolu o jednání vyjádřil tak, že „*v předaných účetních dokladech chybí k podaným DAP DPH (daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty – pozn. soudu) za 1-4, 6-8 a 11/2015 Dodejka – detail zprávy*“. Z uvedeného je zřejmé, že jedinými konkrétními doklady, u nichž stěžovatelka v uvedené době rozporovala jejich vrácení, byly právě posledně zmíněné dodejky, nikoliv jakékoliv jiné části jejího účetnictví.

[46] Z daňového spisu dále vyplývá, že až ve svém vyjádření ze dne 5. 2. 2018 jednatel stěžovatelky poprvé zmiňuje své účetnictví a v obecnosti požaduje „*doplnění spisu o přílohy k FA a chybějící FA*“. Obdobně neurčitě se jednatel vyjadřuje i v dalších podáních v průběhu daňového řízení, jakákoliv konkretizace listin, jichž se dovolává, však chybí. Dožádaný správce daně, místně příslušný správce daně i žalovaný v odpovědích na obecné výtky stěžovatelky setrvale uvádí, že veškeré z její strany poskytnuté podklady jí byly vráceny prostřednictvím jejího jednatele již dne 8. 6. 2017, o čemž byl sepsán výše zmíněný protokol o jednání. Stejně neurčitě se pak stěžovatelka vyjadřuje i v žalobě, v níž na různých místech namítá, že chybí „*faktura č. 15008, dodejky*“, a dále také „*dokumenty, jež byly ve dvanácti eurosložkách, přílohy k fakturám a přílohy k datovým schránkám.*“

[47] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného, tedy po opětovném shlednutí spisového materiálu včetně stěžovatelčiných podání (i těch učiněných v řízení před soudem) dává za pravdu městskému soudu v tom, že stěžovatelka neprokázala, že jí dožádaný správce daně nevrátil účetnictví v tom rozsahu, v jakém jej tomuto správci daně poskytla. Nutno uvést, že ani z údajů podložených spisovým materiálem tomuto závěru nic nenasvědčuje. Protokol o místním šetření, který obsahuje sepis podkladů správci daně předaných, zcela odpovídá sepisu uvedenému ve sděleních k zásilkám, v nichž dožádaný správce daně tyto poklady vracel. Jelikož však jednatel stěžovatelky požadoval osobní předání a položkový seznam dokladů, které mu jsou vraceny, byl sepsán další, důkladnější, seznam veškerých předávaných písemností, než obsahoval protokol o místním šetření, a to v podobě protokolu o jednání. Jelikož se jednalo o soupis jednotlivých dokumentů, je zcela logické, že v tomto položkovém seznamu vracených podkladů nebyly obsaženy údaje o eurosložkách, na což stěžovatelka setrvale upozorňuje. Namítaným 12 eurosložkám však přesně odpovídají jednotlivá daňová přiznání za 12 měsíců roku 2015 a k nim náležející pokladní doklady. Byť tedy podrobný seznam stěžovatelce vracených podkladů v protokolu o jednání neobsahuje onu specifickou informaci o eurosložkách (tedy o tom, že příslušné doklady byly uloženy v eurosložkách), je z jeho obsahu zřejmé, jak byly materiály v těchto složkách seřazeny, a lze tak beze všech pochyb usuzovat i na to, že správce daně stěžovatelce vrátil ty podklady z jejího účetnictví, které mu předtím sama předložila.

[48] Stěžovatelčiným námitkám o chybějících dokladech ostatně nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit již z toho prostého důvodu, že to byl právě jednatel stěžovatelky, který trval na osobním předání a položkovém seznamu dokladů, přesto však při jejich přebírání neuvedl, že nejsou vraceny v tom rozsahu, v jakém byly správci daně předány a neuvedl konkrétně, jaký podklad ze stěžovatelčina účetnictví chybí. Je však nepochybné, že není-li stěžovatelka (resp. její jednatel při přebírání účetnictví) schopna konkrétně označit chybějící doklady, pak ani nemohla rozpoznat, že nějaké vůbec chybějí. Protokol z jednání, který byl sepsán v souvislosti s vrácením zapůjčeného účetnictví, je však právě tím dokladem, v němž stěžovatelka prostřednictvím svého jednatele měla a mohla namítat, že některá část účetnictví chybí a která konkrétní. Takto však stěžovatelka nepostupovala. Nejvyšší správní soud přitom zcela odmítá nynější kasační argumentaci stěžovatelky o tom, že skutečnost, že chyběly dodejky, je důkazem o tom, že mohly chybět i další doklady. Naopak má za to, že pokud si stěžovatelčin jednatel při přebírání účetnictví všiml, že chybí pro dané řízení natolik nevýznamný doklad jako dodejka, jistě by nepřehlédl, že chybí (dle jeho tvrzení) zcela zásadní účetní doklady, jež jsou způsobilé prokázat uskutečnění zdanitelných plnění, o něž se zde jedná, pokud by skutečně chyběly.

[49] Jak již uvedeno výše, Nejvyšší správní soud neshledává žádný rozpor mezi předávanými dokumenty označenými v protokolu o místním šetření a vrácenými dokumenty zanesenými v protokolu o jednání. Protokol o jednání byl sice s ohledem na žádost stěžovatelky podrobnější, položkový, ale přesto odpovídá seznamu zapůjčených dokumentů z protokolu o místním šetření. Stěžovatelka přitom netvrdila, že by s daňovým spisem bylo jakkoliv manipulováno, a tudíž takové chybějící tvrzení nemohlo být ani předmětem dokazování.

pokračování

[50] Nejvyšší správní soud již opakovaně poukazoval na zmatečnost a nekonzistentnost stěžovatelčiných námitek v této otázce (chybějících podkladů z jejího účetnictví), což jen dokresluje jejich nehodnověrnost a ve shodě s městským soudem upozorňuje i na jejich obecnost.

[51] Jedná-li se o jedno z mála konkrétních stěžovatelčiných tvrzení o chybějící faktuře č. 15008, pak tak je uvedena na seznamu vrácených materiálů (byť stěžovatelka namítá, že v něm chybí). Z předložených faktur, tak jak byly dožádanému správci daně poskytnuty, dále neplyne, že by měly nějaké přílohy. Za neopodstatněnou je tak třeba považovat výtku, že chybějí „přílohy k fakturám“. Nejasné je i to, co si stěžovatelka představuje pod generickým označením „přílohy k datovým schránkám“ (v obou případech viz odst. [46] tohoto rozsudku). Měla-li snad stěžovatelka na mysli přílohy k datovým zprávám, pak ty nebyly dle seznamu převzatých dokumentů dožádanému správci daně vůbec zapůjčeny.

[52] Stěžovatelka v kasační stížnosti zmiňuje též nevrácené CD nosiče, avšak z žaloby i ze záznamu ze soudního jednání městského soudu ze dne 25. 2. 2021 (jenž je obsažen na nosiči CD na č. l. 111 spisu městského soudu) vyplývá, že stěžovatelka tato CD poskytla v jiném daňovém řízení (a jinému správci daně než dožádanému správci daně provádějícímu daňovou kontrolu v souzené věci), a to zřejmě v řízení týkajícím se exekučních příkazů na příkázání jiné peněžité pohledávky vůči společnosti NHtools, s.r.o., jak vyplývá ze strany 9 vyjádření žalovaného k žalobě (sama stěžovatelka žádnou srozumitelnou informaci v tomto směru neposkytla). V žalobě přitom tvrzené zadržované (nevrácené) části účetnictví zmiňuje opakovaně, konkrétně o určitých CD nosičích a jejich obsahu však ničeho neuvádí. Toliko opakuje, že chybí faktura č. 15008, dodejky, dokumenty, jež byly ve dvanácti eurosložkách, a přílohy k fakturám. K CD nosičům na straně 9 žaloby uvádí: *„Na FÚ pro Prahu 3 jsem předložil doklady o činnosti na základě předložených smluv, nabídl jsem řadu mailů (a k nablédnutí cca 1000 mailů), doklad o telefonickém kontaktu cca 8000 spojení, plné moci, dokumenty na CD nosičích, atd.“* Dále na straně 17 žaloby uvádí, že *„[...] zdaleka nebylo vráceno vše (fa 15008, přílohy k datové schránce, přílohy ke všem fakturám - 12 eurosložek, doklady doložené na FÚ pro Prahu 3 – 8000 telefonních hovorů, 1000 mailů, plné moci, CD nosiče, úřední dokumenty, ...).“*

[53] Z toho, co bylo výše uvedeno tedy nelze než dospět k závěru, že součástí stěžovatelčina účetnictví, které dožádaný správce daně převzal dne 7. 4. 2016 od bývalé účetní stěžovatelky, CD nosiče, nadto s určitým obsahem majícím vztah k souzenému případu a v něm posuzovaným zdanitelným plněním, nebyly. Stěžovatelka, jak vyplývá z převážné většiny jejích podání, směšuje různá daňová řízení, která s ní byla vedena, a i z jejího vyjádření učiněného při jednání soudu vyplývá, že CD nosiče dokládala v jiném řízení, a tyto nebyly součástí účetnictví poskytnutého dožádanému správci daně v souzené věci.

[54] Za bezvýznamnou v této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud stěžovatelkou v kasační stížnosti zmiňovanou skutečnost, že její jednatel nemá právnické vzdělání. K označení konkrétních podkladů, které stěžovatelce podle jejího tvrzení neměly být dožádaným správcem daně vráceny, totiž právnického vzdělání netřeba.

[55] Jde-li o pregnantnost žalobní argumentace a formulace žalobních bodů, ta je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu zásadně věcí žalobců (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Kvalita žaloby se tak odráží v možnostech správního soudu podrobit v ní obsažená tvrzení přezkumu právě a jen v míře jí odpovídající. Takto městský soud v souzené věci postupoval a Nejvyšší správní soud se s ním shoduje i v závěru ohledně značné nepřehlednosti či obtížné srozumitelnosti žaloby včetně její nepřiměřené délky s ohledem na omezené množství pro věc relevantních skutečností v ní obsažených.

[56] Stěžovatelka se mylí, pokud dovozuje, že po ní není možné požadovat, aby upřesnila, které podklady z účetnictví jí nebyly vráceny. Jak již výše uvedeno, bylo věcí stěžovatelky, která si vymohla osobní předání poskytnutého účetnictví, aby v protokolu o jednání, při němž byl vyhotoven podrobný soupis těchto podkladů, konkretizovala ty z nich, které jí vráceny nebyly a chyběly. Právě to totiž nepochybně bylo smyslem požadavku na osobní vrácení účetnictví a v rámci něj sepsání podrobného položkového seznamu. Pozdější výtky (první přišla až 8 měsíců po vrácení účetnictví) tak ztrácí na hodnověrnosti. Po stěžovatelce (resp. jejím jednatelem, který účetnictví osobně přebíral) přitom nebylo požadováno, aby přesně citovala obsah tvrzených chybějících dokumentů, ale pouze a jen to, aby sdělila alespoň základní identifikační údaje a rámcový obsah chybějících listin, nikoliv jen jejich generické pojmenování v podobě „*přílohy k fakturám*“ a pod.

[57] Požadavek stěžovatelky, aby městský soud „*osvětlil rozsah dokumentů zadržovaných správcem daně a jejich konkrétní obsah*“, pak již jde zcela nad rámec soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Naopak bylo povinností stěžovatelky (jak výše uvedeno), aby osvětlila rozsah a obsah těchto „chybějících“ dokumentů a doložila, že byly součástí účetnictví, které bylo poskytnuto dožádanému správci daně. Nejvyšší správní soud již také shora vysvětlil, že není úkolem městského soudu za stěžovatelku její tvrzení domýšlet, jakékoliv skutečnosti dohledávat či nad rámec jejích návrhů prokazovat. Je to právě a jen stěžovatelka, kterou tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní, a byla to tedy opět právě a jen ona, kdo měl povinnost tvrdit a prokázat skutečnosti, které svědčí o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka však v nynějším případě pouze v obecnosti uvádí, že „*něco*“ chybí, neví (nebo neuvádí) co, ale je přesvědčena, že by ono chybějící „*něco*“ prokázalo uskutečnění zpochybněných zdanitelných plnění. Současně městskému soudu vytýká, že nezjistil, co to „*něco*“ je a co je jeho obsahem. Takový přístup stěžovatelky k uplatnění jejích práv ve správním soudnictví nemůže Nejvyšší správní soud aprobovat.

[58] Stěžovatelčiny opakovaně zmiňované odkazy na blíže neupřesněné „*přílohy k fakturám*“ či „*dokumenty z eurosložek*“, jsou zcela nekonkrétní a ničeho nedokládají a neposkytují podklad pro možnou úvahu o tom, že by tyto doklady byly způsobilé zvrátit výsledek daňového řízení, což bylo vlastní podstatou nynějšího řízení o žalobě. Městský soud přitom vystihl podstatu věci, když upozornil na skutečnost, že z ničeho neplyne, jak by tyto „údajně“ chybějící podklady mohly vylepšit stěžovatelčino postavení. Neschopnost stěžovatelky konkrétně vymezit, jaké doklady či materiály z jejího účetnictví při vrácení chyběly, čeho se týkaly, co v nich bylo a jak jimi hodlala prokázat uskutečnění

pokračování

posuzovaných zdanitelných plnění, tudíž činí z námitek týkajících se nevráceného účetnictví veskrze účelová a nevěrohodná tvrzení.

[59] Taktéž stěžovatelčina námitka, že vůči ní jednal dožádaný správce daně excesivně a předpojatě, neboť nesouhlasila se zahájením daňové kontroly, nemá oporu v daňovém spise. Z něj totiž nevyplývá, že by dožádaný správce daně se stěžovatelkou jednal nestandardně a požadoval po ní cokoli jiného kromě prokázání skutečností, které sama tvrdila v daňových přiznáních. Z daňového spisu neplyne ani to, že by uvedený správce daně stěžovatelku neúměrně zatěžoval, a jediné jeho pochybení Nejvyšší správní soud tudíž spatřuje v pozdě vráceném účetnictví. To však na zákonnost jím vydaného rozhodnutí vliv nemá. Stěžovatelka neuvádí žádné skutečnosti nasvědčující pochybením daňových orgánů v rozsahu zakládajícím zásah do jejich veřejných subjektivních práv a v důsledku toho nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[60] Pokud snad stěžovatelka dovozuje, že právě její nesouhlas se zahájením daňové kontroly vedl k namítanému excesivnímu a podjatému jednání ze strany správce daně, pak zbývá pouze dodat, že souhlas daňového subjektu se zahájením daňové kontroly není podmínkou její zákonnosti a jistě není výjimkou, že daňové subjekty se zahájením daňové kontroly ze strany příslušného správce daně nesouhlasí. To však nemůže být důvodem pro její neuskutečnění. V souzené věci přitom jakékoliv excesivní (nad rámec zákonem daných oprávnění) jednání ze strany správce daně vůči stěžovatelce z daňového spisu nevyplývalo. To obdobně platí i pro tvrzenou předpojatost správce daně vůči stěžovatelce.

[61] K námitce o nezákonnosti zahájení daňové kontroly tak zbývá dodat, že se jí věnoval již městský soud v napadeném rozsudku (viz rekapitulace odůvodnění napadeného rozsudku v odst. [5] výše). Stěžovatelka ji pouze velice stručně opakuje i v kasační stížnosti, což obecně vzato, není vyloučeno v případě, pokud ji správní soud dostatečně nevypořádal nebo pokud podle stěžovatelky dospěl k nesprávnému právnímu závěru. Námitku směřující k nevypořádání uvedeného žalobního bodu zakládající kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. však v kasační stížnosti stěžovatelka nevznesla. Není-li pak stěžovatelka spokojena s právním posouzením této otázky ze strany městského soudu, musí být z obsahu kasační stížnosti zřejmé, které konkrétní závěry městského soudu pokládá za nedostatečné, respektive nesprávné, a z jakého důvodu. Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci (což je právě nynější případ), je nutno na kasační stížnost v uvedeném rozsahu nahlížet jako na nepřipustnou, neboť se mívá s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.).

[62] Stěžovatelka sice v kasační stížnosti také uvádí, že podala proti postupu správce daně trestní oznámení, to je však skutečnost, kterou v řízení o žalobě městskému soudu nesdělila. Stěží mu tedy může nyní vyčítat, že si jí nebyl vědom. Uvedené tvrzení nadto stěžovatelka ničím nedokládá ani nesděluje, v jaké fázi je šetření policie, či zda z něj již obdržela nějaký výstup. Tato informace tedy nijak nevyvrací úvahy učiněné městským soudem v napadeném rozsudku a na závěrech ve vztahu k tvrzenému nezákonnému zahájení daňové kontroly ničeho nemění. Nejvyšší správní soud pak již pouze pro úplnost poukazuje na § 109 odst. 5 s. ř. s., podle něž v řízení o kasační stížnosti není oprávněn přihlížet ke skutkovým novotám.

[63] Nejvyšší správní soud uzavírá, že se městský soud nedopustil pochybení v právním posouzení věci, tudíž ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[64] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[65] Stěžovatelce byl usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 4 Afs 79/2021-38, ustanoven zástupce JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M., advokát. Jeho hotové výdaje i odměnu za zastupování hradí stát (§ 35 odst. 10 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud ustanovenému zástupci přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 8.228 Kč. Tyto náklady sestávají z odměny za zastoupení advokátem za dva úkony právní služby vždy ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] za první poradu s klientem včetně přípravy a převzetí zastoupení a za sepsání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. b) a d) advokátního tarifu]. S tím souvisí též náhrada hotových výdajů za tyto úkony v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v rozsahu 600 Kč (2x 300 Kč). Ustanovený zástupce doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, odměna a náhrada hotových výdajů se tudíž zvyšuje o částku uvedené daně ve výši 1.428 Kč, tj. 21 % z částky 6.800 Kč. Celková částka ve výši 8.228 Kč bude ustanovenému zástupci vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. listopadu 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu