ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **PON Praha a. s.** , se sídlem Václavské náměstí 808/66, Praha 1, zast. JUDr. Petrem Loudou, advokátem, se sídlem Náměstí Na Sádkách 702, Dolní Břežany, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2023, č. j. 11 Af 1/2023-54,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností ze dne 9. 5. 2023 se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2022, č. j. 40218/22/5300-22441-704561; tímto byla zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 20. 7. 2021, č. j. 6194353/21/2001-52524-110749, č. j. 6194961/21/2001-52524-110749 a č. j. 6195462/21/2001-52524-110749, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí roku 2017 a I. čtvrtletí roku 2018.

[2] Správce daně neuznal stěžovateli nároky na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněné na základě sedmi přijatých daňových dokladů od dodavatele P. F. MOST s. r. o., neboť stěžovatel neprokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, že se jednalo o reálné obchodní případy, neprokázal tedy naplnění základních hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období.

[3] Stěžovatel v podané **žalobě** namítl, že daňové orgány porušily jeho procesní práva v průběhu daňové kontroly, tvrdil, že rozhodnutí žalovaného je zatíženo podstatnou vadou, pročež je nezákonné, provádění daňové kontroly bylo v rozporu se zákonem delegováno na druhou stranu republiky, přestože sídlo stěžovatele je v Praze. Opakovaně navrhl předložení důkazních prostředků v místě svého sídla, neboť osobní přítomnost správce daně při předání dokladů považoval za nutnou, aby mu byly osvětleny souvislosti. Namítl porušení § 85 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je daňová kontrola prováděna u daňového subjektu. Dále tvrdil, že správce daně znemožnil zjištění skutkového stavu a současně porušil § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu. Podotkl, že žalovaný v odvolacím řízení navrhl místní šetření provést, avšak návrh termínu stěžovatele zůstal bez odezvy.

[4] **Městský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Nepřisvědčil stěžejní námitce, že postupem daňových orgánů bylo stěžovateli znemožněno předložit důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Městský soud nezpochybnil, že zvláště při provádění daňové kontroly v rámci vybrané působnosti [§ 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě, ve znění zákona č. 188/2016 Sb.] je důležité postupovat tak, aby byly respektovány zásady přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), vstřícnosti a slušnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) a hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Konstatoval, že stěžovatel však v daňovém řízení ani v žalobě neuvedl, jaké konkrétní důkazní prostředky hodlal ve svém sídle předložit, aby bylo možné posoudit, zda by bylo nepřiměřené, nehospodárné a v rozporu se zásadou vzájemné součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu) konkrétní důkazní prostředky předložit například jejich zasláním v listinné či elektronické podobě, případně podáním u jiného správce daně, případně spolu s podáním odvolání. Zásadě hospodárnosti naopak neodpovídá, aby správce daně či žalovaný přistoupili k provedení místního šetření za situace, kdy stěžovatel nespecifikoval, jaké konkrétní důkazy a k prokázání jakých konkrétních skutečností hodlal předložit, aby bylo možné vyhodnotit jejich relevanci a způsobilost prokázat rozhodné skutečnosti a posoudit účelnost místního šetření, na což poukázal již správce daně ve zprávě o daňové kontrole (s. 39). Městský soud poukázal na to, že důkazní prostředky nespecifikoval stěžovatel ani v podaném odvolání; za dané situace nelze vytýkat žalovanému, že k provedení místního šetření nepřistoupil.

[5] Důvodnou neshledal městský soud ani námitku, že žalovaný pouze bez dalšího konstatoval, že stěžovatel nedoložil důkazní prostředky, a nijak nerozporoval nemožnost důkazních prostředků opustit sídlo stěžovatele; žalovaný se námitkou znemožnění předložit důkazní prostředky, včetně tvrzeného vzniku nákladů a nemožnosti důkazních prostředků opustit sídlo stěžovatele zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí, poukázal mimo jiné na to, že nebylo nezbytné, aby se stěžovatel za účelem předložení nespecifikovaných důkazních prostředků dostavil osobně do místa provádění daňové kontroly; důkazní prostředky mohl zaslat například prostřednictvím datové schránky či prostřednictvím provozovatele poštovních služeb; stěžovatel neuvedl objektivní překážky, které by mu v tom bránily, ani netvrdil žádné objektivní překážky, pro které by důkazní prostředky nemohly opustit jeho sídlo. Připomněl také, že podání lze učinit i u správce daně nepříslušného k vedení řízení v dané věci, který podání postoupí podle § 75 daňového řádu příslušnému správci daně. Městský soud rovněž dodal, že údajné důkazní prostředky

nepředložil stěžovatel ani v rámci odvolacího řízení, přestože odvolání podával Finančnímu úřadu pro hl. m. Prahu, tedy v blízkosti svého sídla.

[6] Městský soud rovněž poukázal na to, že stěžovatel pouze zcela obecně namítá, že se neztotožňuje s vysvětlením uvedeným v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž není úkolem soudu, aby za stěžovatele na základě zcela obecně vyjádřeného nesouhlasu domýšlel, jakou konkrétní argumentaci žalovaného považuje stěžovatel za nezákonnou. Podotkl, že pokud by soud akceptoval pouhý obecný nesouhlas s odůvodněním napadeného rozhodnutí, učinil by ze soudního řízení jen pokračování řízení správního, což je v rozporu s koncepcí správního soudnictví vymezenou soudním řádem správním. Soud připomíná, že není povinen vyzývat k upřesnění žalobní argumentace v situaci, kdy žaloba obsahuje alespoň jeden dostatečně konkrétní, tedy projednatelný žalobní bod (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 10 Afs 330/2016-36, bod 14)

[7] Městský soud konstatoval, že pokud stěžovatel namítá, že od nepochopení jeho činnosti žalovaným se odvíjí absurdní požadavky, jakým způsobem měl důkazní břemeno unést, není zřejmé, v čem tyto absurdní požadavky spatřuje, a není úkolem soudu, aby to za stěžovatele domýšlel. Z napadeného rozhodnutí ani neplyne, že by daňové orgány trvaly na způsobu, jímž měl stěžovatel důkazní břemeno unést. Dle městského soudu požadavek na prokázání faktického uskutečnění plnění, u něhož stěžovatel uplatnil nárok na odpočet tak, jak deklaroval, odpovídá § 92 odst. 3 daňového řádu a zákonným podmínkám pro uplatnění nároku na odpočet [§ 72 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Dle městského soudu veškerá argumentace v podané žalobě stojí na tvrzení, že místní šetření ve svém sídle navrhl stěžovatel též z důvodu, aby nespecifikované osoby pracující na projektu dotyčnému pracovníkovi *„vysvětlily, co je jejich činností a absurdnost jeho požadavků“;* městský soud opakovaně zdůraznil, že stěžovateli byl dán v daňovém řízení dostatečný prostor k tomu, aby se k deklarovaným plněním vyjádřil, případně i objasnil předmět činnosti svých pracovníků či vyjádřil nesouhlas s požadavky správce daně stran důkazního břemene; stěžovatel nijak netvrdí, proč by případná vysvětlení bylo třeba poskytnout v rámci místního šetření; měl možnost se k věci vyjádřit též na jednání konaném dne 5. 12. 2018, při němž ovšem nebyl schopen na dotazy správce daně týkající se plnění konkrétně odpovědět; nadto stěžovatel ani v žalobě netvrdí, jaká konkrétní vysvětlení o povaze jeho činnosti daňové orgány postrádaly a jak to ovlivnilo hodnocení předložených důkazů, resp. závěr o neprokázání naplnění podmínek pro odpočet DPH, pouze uvádí, že pracovníci správy daní problematice nerozumí. Městský soud odkázal na obsah daňového spisu, z něhož neplyne, že by stěžovatel v průběhu daňového řízení výslovně navrhl provedení místního šetření z tohoto důvodu; ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 11. 8. 2022 uvedl, že navrhuje předložit důkazní prostředky u svého místně příslušného správce daně (tedy nikoli místní šetření) též z důvodu, aby je mohl doplnit vysvětlením či ukázkou funkčnosti s tím, že na místě by mohl zodpovědět případné doplňující otázky. Městský soud zdůraznil, že potřebu doplňujících vysvětlení či ukázky při místním šetření lze posuzovat pouze ve vztahu ke konkrétním důkazním prostředkům, přičemž stěžovatel neuvedl konkrétní důkazní prostředky, které ukázku či vysvětlení na místě vyžadovaly. Městský soud k této námitce uzavřel, že pokud stěžovatel považoval za nezbytné blíže vysvětlit daňovým orgánům svou činnost, měl dostatek prostoru tak učinit;

nadto netvrdí, v čem mělo nepochopení jeho činnosti spočívat a jak mělo ovlivnit závěr o neunesení důkazního břemene.

[8] Městský soud dále ze spisu ověřil, že správce daně podle pokynu odvolacího orgánu bezodkladně telefonicky kontaktoval zmocněného zástupce stěžovatele dne 10. 3. 2022 za účelem sjednání termínu šetření; zmocněnec trval na provedení šetření za své přítomnosti v době po návratu z dočasného pobytu v zahraničí. Správce daně – i s ohledem na lhůtu stanovenou odvolacím orgánem – vydal dne 14. 3. 2022 výzvu, ve které vyzval stěžovatele, aby umožnil provést místní šetření dne 28. 3. 2022 od 10:00 hodin v sídle stěžovatele; na tuto výzvu však zástupce stěžovatele reagoval podáním stížnosti a námitky podjatosti spolu s tím, že bez přítomnosti zmocněného zástupce stěžovatel šetření neumožní. Po další neformální komunikaci správce daně požadoval dne 25. 3. 2022 sdělit předpokládaný termín konání šetření, a poté, kdy mu byl sdělen předpokládaný termín návratu zástupce stěžovatele ze zahraničí dne 5. 4. 2022, vyzval správce daně stěžovatele k umožnění provedení místního šetření, tentokráte v sídle zástupce stěžovatele v Praze 5, v některém ze tří navrhovaných termínů (12. 5. 2022, 16. 5. 2022 a 23. 5. 2022). Na tuto výzvu reagoval zástupce stěžovatele sdělením, že v uvedených dnech je opět v zahraničí, dále uvedl, že při vynaloženém extrémním úsilí by bylo možno konat šetření dne 17. 6. 2022, případně v jiném předem předjednaném termínu. Z uvedené rekapitulace dle městského soudu plyne, že argumentace stěžovatele, že mu postupem správce daně nebylo umožněno unést důkazní břemeno v daňovém řízení, není důvodná.

[9] Městský soud závěrem uvedl, že k totožným závěrům dospěl též Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 4. 11. 2022, č. j. 55 Af 7/2022-51, ve kterém vypořádal obdobnou argumentaci téhož právního zástupce v řízení vedeném s jiným deklarovaným odběratelem stěžovatele – společností EVART s. r. o., v němž tento účastník rovněž namítal nemožnost předložit důkazy pro uznání nadměrného odpočtu DPH za shodných skutkových okolností.

[10] V **kasační stížnosti** stěžovatel odkazuje na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Poukazuje na to, že spor mezi žalovaným a stěžovatelem je v tom, zda mu bylo umožněno žalovaným unést důkazní břemeno. Konstatuje, že tento spor má dvě roviny, a to vlastní místo provádění daňové kontroly a sjednání termínu pro možné předložení důkazů. Poukazuje na to, že navrhoval předložit důkazy ve svém sídle, tj. místě daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 2 daňového řádu; žalovaný trval na tom, že listiny musí být doručeny do místa, kde sídlí správce daně,
který byl delegován v rámci celorepublikové působnosti finanční správy. Vzhledem k reakcím pracovníka žalovaného bylo zjevné, že je k náležitému vysvětlení prováděných činnosti nutné osobní vysvětlení pracovníky, kteří se na studii podíleli a vyvíjeli i software, spolu s předvedením tohoto softwaru. Stěžovatel odmítl cestovat s těmito pracovníky přes celou republiku, jen aby usnadnil práci správci daně za cenu vysokých nákladů a logistických komplikací při koordinaci přesunu všech pracovníků. V řízení tak nastal spor o to, zda se měl pracovník správce daně dostavit do sídla firmy, kde měla být prováděna daňová kontrola, anebo zda se mělo jednat o místní šetření; tyto pojmy jsou zaměňovány a slučovány. Z bodu 30 napadeného rozsudku dle stěžovatele vyplývá, že za místo provádění daňové kontroly určil žalovaný v rozporu s § 85 odst. 2 daňového řádu jako místo daňové kontroly Finanční úřad v Bruntále. Sporem soudem neřešeným tedy zůstává, nakolik je povinen stěžovatel zdůvodňovat, že trvá na postupu podle zákona, a nakolik je žalovaný

oprávněn popřít zákonné ustanovení a označit provádění kontroly podle zákona za místní šetření.

[11] Druhým bodem kasační stížnosti je vyhodnocení postupu žalovaného, který předchozí postup označil sám za vadný a nařídil toto pochybení napravit, k čemuž však ani v opakovaném řízení nedošlo; tímto se zabývá soud v bodech [38] a násl. rozsudku. Stěžovatel dále rekapituluje průběh komunikace se správcem daně ohledně nařízení místního šetření, přičemž poukazuje na to, že žalovaný až po více než třech letech hodlal přistoupit na návrh daňového subjektu ohledně předvedení celého projektu, daňový subjekt již v mezidobí nesídlí na původní adrese a realizační tým byl v mezidobí z důvodu dokončeného projektu rozpuštěn; nejednalo se tak ze strany daňového subjektu o žádné obstrukce; žalovaný měl lhůtu pro svoje rozhodnutí až do 5. 12. 2022, navržený termín 17. 6. 2022 ho tedy v tomto směru nemohl nijak ohrozit; přesto žalovaný 13. 5. 2022 daňovému subjektu oznámil, že jeho návrh neakceptuje, a řízení ukončil.

[12] Stěžovatel z výše uvedených důvodů navrhuje *„žalobní petit“*, aby Nejvyšší správní soud po provedeném řízení zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného.

[13] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti předestřel průběh daňového řízení, s rozsudkem městského soudu se ztotožnil. Odkazuje na rozhodnutí o odvolání, na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozsudku. Žalovaný uvádí, že zde není spor o místo provádění daňové kontroly. Jakkoli § 85 odst. 2 daňového řádu hovoří primárně o sídle daňového subjektu jako o místě provedení daňové kontroly, připouští i jiné místo, kde lze daňovou kontrolu provést, a sice tam, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Správce daně této možnosti využil a jako takové místo určil při zahájení daňové kontroly územní pracoviště v Bruntále. Stěžovatel proti místu provedení daňové kontroly při jejím zahájení nijak nebrojil, lze tedy mít za to, že ohledně místa provedení daňové kontroly se správce daně a stěžovatel shodli. Je přitom nasnadě dodat, že stěžovatel pak tuto skutečnost nikdy nepopřel. Žalovaný nesouhlasí ani s dále vymezeným sporem o místo předložení důkazních prostředků, jak je předkládán soudu stěžovatelem. Jak žalovaný podrobně popsal v bodech [10] až [12] vyjádření k žalobě, stěžovatel v řízení před správcem daně opakovaně tvrdil, že disponuje tištěnou a elektronickou verzí podkladů, které chtěl správci daně předat, pročež byl legitimní požadavek správce daně na jejich zaslání poštou (ať už listinnou nebo elektronickou). Eventuálně stěžovatel navrhoval předložení důkazních prostředků u místně příslušného správce daně. Avšak ani toto nakonec neučinil, ač mohl. V obou případech je přitom nepochybné, ať už by podklady zaslal, nebo předložil v sídle místně příslušného správce daně, jednalo by se o variantu nejhospodárnější a v souladu se zásadou součinnosti, která platí oboustranně – pro správce daně i daňový subjekt. Žalovaný je přesvědčen, že není povinen vyhovět neodůvodněnému požadavku na předložení dokladů v rámci místního šetření. Až poprvé v rámci odvolacího řízení stěžovatel uvedl, bez jakékoliv bližší konkretizace, co chce prokázat a proč je třeba přítomnost třetích osob (ev. jakých), že zásada hospodárnosti neznamená, že se správce daně nepohne z kanceláře a *„daňový subjekt spolu s odborníky bude za ním cestovat a ponese veškeré náklady“*, a až v žalobě poprvé uvedl tvrzení stran počítačového programu, který bylo nutné správci daně prezentovat. Ani zde však nezaznělo, co chtěl stěžovatel tímto důkazním prostředkem doložit, a kdo jsou ony třetí osoby, které k prezentaci důkazního prostředku potřebuje a proč. Shodně situaci vyhodnotil i městský soud v bodu 30 napadeného rozsudku. Dle

žalovaného je zcela nedůvodná námitka, že jsou v napadeném rozsudku zaměňovány a slučovány pojmy místní šetření a místo provádění daňové kontroly. Z bodu 29 napadeného rozsudku je nepochybné, že městský soud místo provedení daňové kontroly nezpochybnil. Je tedy evidentní, že tímto místem provedení daňové kontroly v dalších částech rozsudku městský soud označoval územní pracoviště v Bruntále, zatímco ve vztahu k místnímu šetření hovořil o sídle stěžovatele. Ve stěžovatelem citovaných bodech 30 a 33 napadeného rozsudku se městský soud vyjadřoval v souladu s tímto vymezením, nehledě na skutečnost, že i z kontextu těchto odstavců je nepochybné, zda městský soud hovoří o sídle stěžovatele, či o sídle správce daně. Žalovanému pak není zřejmé, jak z výše popsaných skutečností, eventuálně stěžovatelem uvedených citací bodů 30 a 33 napadeného rozsudku, plyne stěžovatelův závěr, že místo provádění daňové kontroly bylo určeno v rozporu s § 85 odst. 2 daňového řádu.

[14] Žalovaný se ohrazuje proti nepravdivému tvrzení stěžovatele, že by postup správce daně v průběhu daňové kontroly označil za vadný, pročež mu nařídil v rámci odvolacího řízení doplnit řízení o provedení místního šetření. Naopak žalovaný v bodu [62] rozhodnutí o odvolání výslovně uvedl, že souhlasí s argumentací správce daně ohledně důvodů odmítnutí návrhu stěžovatele na předložení důkazních prostředků existujících v listinné i elektronické podobě v jeho sídle, a současně vysvětlil, proč správci daně uložil provedení místního šetření. Žalovaný požadavku stěžovatele vyhověl pro jeho opakující se návrhy a odkazy na citlivost údajů, tedy postupoval v souladu se zásadou vstřícnosti. Jak je ovšem patrné z následného jednání stěžovatele, jeho cílem nebylo cokoliv správci daně sdělit či snad předložit. V kasační stížnosti začíná stěžovatel popis událostí pro sjednání místního šetření datem 7. 4. 2022, avšak správce daně stěžovatele kontaktoval již o měsíc dříve, konkrétně dne 10. 3. 2022 (viz bod [63] rozhodnutí o odvolání; v bodech [63] až [68] rozhodnutí o odvolání je podrobně popsána aktivita správce daně před datem 7. 4. 2022, kdy správce daně opakovaně kontaktoval zástupce stěžovatele v odvolacím řízení s požadavkem na sdělení termínu místního šetření, přičemž ze strany stěžovatele nebyla vyvinuta žádná aktivita). Až dne 7. 4. 2022 byl správci daně zaslán v kasační stížnosti citovaný e-mail, zcela obecný, bez uvedení konkrétního data návrhu místního šetření, jak je z citace rovněž patrné. Prokazatelně nepravdivým je pak i další tvrzení uvedené v kasační stížnosti, že po citovaném e-mailu ze dne 7. 4. 2022 správce daně bez dalšího zaslal datovou zprávou navrhované termíny místního šetření. Jak plyne z bodů [70] a [71] rozhodnutí o odvolání, správce daně před zasláním datové zprávy s návrhy konkrétních dat místního šetření vyčkal dva týdny, pak stěžovatele kontaktoval e-mailem s požadavkem na sdělení aktuální situace. Jelikož se však i přes následnou neformální komunikaci správci daně nedostalo od stěžovatele žádného návrhu na sdělení data provedení místního šetření, přistoupil k zaslání výzvy k umožnění provedení místního šetření s návrhy tří různých dat. Zástupce stěžovatele k datu 23. 5. 2022 původně nedoložil doklad svědčící o jeho nepřítomnosti; tento doložil až dodatečně poté, co jej správce daně seznámil s tím, že absenci zástupce stěžovatele v uvedeném termínu nemá za prokázanou (viz body [72] a [74] rozhodnutí o odvolání), nehledě na skutečnost, že zástupcem stěžovatele v řízení o odvolání byl daňový poradce, tzn. osoba, jejíž profesní status umožňuje využívat substitučního zmocnění dle § 29 odst. 2 daňového řádu, pročež nebude pokračovat v předjednávání termínu místního šetření. Teprve v reakci na toto sdělení stěžovatel doložil letenku na 23. 5. 2022. Jestliže se stěžovatel dovolává toho, že se z jeho strany nejednalo o žádné obstrukce, nelze tomu s ohledem na průběh celého řízení přisvědčit. Stěžovatel totiž již od počátku řízení postupně mění svá tvrzení, co chce předložit

(podklady v listinné či elektronické verzi/demonstrovat rozpracovaný počítačový program), kdo vše je k tomu potřeba (jen stěžovatel/tým odborníků a zástupce stěžovatele), kde je nutné důkazní prostředky předložit (v sídle místně příslušného správce daně/v jeho sídle), přičemž v konečné fázi řízení prokazatelně nevyvíjel žádnou aktivitu stran sdělení data místního šeření (viz výše body [19] až [21], jakož i bod 38 napadeného rozsudku). Ve světle měnících se tvrzení stěžovatele a vyhýbavé komunikace nelze klást správci daně za vinu, že tento nehodlal přistoupit na pozdější datum místního šetření, když správcem daně nabídnutý termín nebyl ze strany stěžovatele omluven. Žalovaný dodává, že stěžovatel i poté, co neumožnil provedení místního šetření v rámci doplnění odvolacího řízení, mohl předložit důkazní prostředky nebo se dostavit ke kterémukoliv správci daně, případně i s odborníky, a okolnosti obchodního případu vysvětlit a doložit, avšak ani této další možnosti nevyužil.

[15] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel **repliku**, ve které polemizuje s žalovaným popsaným průběhem komunikace a důvody nemožnosti provedení místního šetření, ohrazuje se proti argumentu, že zástupce mohl být zastoupen na základě substituce. Dále stěžovatel uvádí, že *„dává kasačnímu soudu podnět k přezkoumání prekluze (viz nález I.ÚS 2082/09 ze dne 15.2010, publikovaný ve Sbírce nálezů a usnesení ÚS pod č. 56/2010)“*. Stěžovatel uvádí, že k zahájení kontroly došlo dne 5. 12. 2018, tím došlo k počátku běhu 3leté lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu; dne 20. 7. 2021 byly vydány platební výměry, čímž došlo k prodloužení běhu lhůty o 1 rok tedy do 20. 7. 2022 ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 13. 11. 2022 a doručeno dne 14. 11. 2022, takže již po uplynutí prekluzivní lhůty.

[16] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uplatněných, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, stěžovatel vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předestřít polemiku se závěry krajského (městského) soudu. Z tohoto důvodu platí, že obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Povinností stěžovatele je sdělit, z jakých důvodů závěry městského soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s rozhodnutím napadeným kasační stížností. V kasačním řízení je stanoveno povinné zastoupení advokátem především proto, aby kasační stížnosti byly sepsány právním profesionálem a byly argumentačně na úrovni. Smyslem je umožnit v kasačním řízení, pokud možno, kvalifikovanou polemiku s argumentací krajského (městského) soudu. Tato polemika může být méně nebo více zdařilá; vždy však musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha o to reagovat na konkrétní závěry krajského (městského) soudu, zdůraznit příléhavou judikaturu a přesvědčivě prezentovat relevantní argumenty (viz usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019-63, či usnesení ze dne 18. 11. 2021, č. j. 5 As 332/2020-21). Argumentace stěžovatele beze změny z žaloby převzatá do kasační

stížnosti směřuje převážně proti rozhodnutí žalovaného, a nikoli proti napadenému rozsudku.

[18] Stěžovatel jako důvod kasační stížnosti formálně označil § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., nicméně nenabízí žádný jiný výklad právní normy, netvrdí, v čem městský soud právní předpis (a který) vyložil nesprávně, resp. nenabízí žádný argument vedoucí k jinému právnímu posouzení věci. Stěžovatel opakovaně nesouhlasí s prováděním daňové kontroly dle stěžovatele nepříslušným správcem daně a s neumožněním místního šetření v sídle stěžovatele. Tyto otázky již k žalobním námitkám posoudil městský soud. Stěžovatel pouze zcela obecně s napadeným rozsudkem nesouhlasně polemizuje, přičemž se argumentačně vrací zpět do daňového řízení a fakticky opakuje žalobní argumentaci (včetně „žalobního petitu“).

[19] Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že kasační námitky, které stěžovatel uvedl, ani částečně nezpochybňují rozhodovací důvody městského soudu, ale směřují proti rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel v podstatě opakuje své žalobní námitky. S nimi se již vypořádal městský soud, přičemž stěžovatel úvahy a rozhodovací důvody městského soudu nijak nereflektuje. Takové námitky jsou nepřípustné, neboť se opírají jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 9 Azs 101/2020-17, body 11 a 12). Nutno také připomenout, že úkolem kasačního soudu není domýšlet za stěžovatele argumenty, kterými by rozporoval závěry přezkoumávaného napadeného rozsudku, a nahrazovat tak projev jeho vůle. Jinými slovy, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší vyvíjet vlastní aktivitu směrem ke zjištění, které ze žalobních námitek by mohly rovněž obstát jako důvody následné kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 s. ř. s.]. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, či ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 Afs 251/2020-29).

[20] Nejvyšší správní soud se za dané situace mohl zabývat pouze (ne)přezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť touto otázkou je povinen se zabývat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[21] Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, zveřejněné pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán nebo soud podstatou námitky stěžovatele řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje jeho argumentaci za správnou,

byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené argumentace a případně se dopustí dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Je třeba též připomenout, že správní orgány ani soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci, jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem uplatněné argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Mohou proti tvrzení stěžovatele postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci účastníkem uplatněná argumentace jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. ze dne 27. 2. 2019, č j. 8 Afs 267/2017-38). Nepřezkoumatelnost není ani projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[22] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Městský soud vystihl podstatu věci, dostatečně se vypořádal s veškerými námitkami stěžovatele a své závěry přehledně, srozumitelně, logicky a přesvědčivě odůvodnil (viz body 21, 24, 25, 26, 28). Se závěry městského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožnil; v procesním postupu žalovaného v rámci prováděné daňové kontroly neshledal žádné pochybení, v jehož důsledku by stěžovatel byl zkrácen na svých právech. Nebylo mu upřeno právo důkazními prostředky prokázat svá tvrzení, tedy unést důkazní břemeno. Stěžovatel i poté, co neumožnil provedení místního šetření v rámci doplnění odvolacího řízení, mohl předložit důkazní prostředky nebo se dostavit ke kterémukoliv správci daně, případně i s navrhovanými odborníky, a okolnosti obchodního případu vysvětlit a doložit, avšak ani této další možnosti nevyužil.

[23] Stěžovateli nelze přisvědčit, že městský soud v rozsudku slučuje pojmy místní šetření a místo provádění daňové kontroly. Z bodu 29 napadeného rozsudku je nepochybné, že městský soud místo provedení daňové kontroly nezpochybnil tímto místem provedení daňové kontroly v dalších částech rozsudku městský soud označoval územní pracoviště v Bruntále, zatímco ve vztahu k místnímu šetření hovořil o sídle stěžovatele. Ve stěžovatelem citovaných bodech 30 a 33 napadeného rozsudku se městský soud vyjadřoval v souladu s tímto vymezením, nehledě na skutečnost, že i z kontextu těchto odstavců je nepochybné, zda městský soud hovoří o sídle stěžovatele, či o sídle správce daně. Z napadeného rozsudku nikterak neplyne závěr, který stěžovatel domýšlí, že místo provádění daňové kontroly bylo určeno v rozporu s § 85 odst. 2 daňového řádu.

[24] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného uplatnil „*podnět k přezkoumání prekluze*“. Dle Nejvyššího správního soudu tak však učinil zcela nepřípadně. Jakkoli městský soud se k otázce prekluze výslovně v napadeném rozsudku nevyjádřil, neboť tuto námitku stěžovatel neuplatnil, je zjevné, že ji městský soud implicitně posoudil, přičemž dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo (pročež věc posuzoval meritorně, což by v opačném případě nečinil). To se podává již jen z průběhu řízení, které městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku ze správního spisu podrobně rekapituloval a z něhož vyplývá posloupnost

jednotlivých úkonů majících účinky dle § 148 odst. 2, resp. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybňuje, že je povinností soudu vypořádat se s otázkou prekluze *ex offo*. V případě, kdy však není výslovně namítána, není nutno, dospěje-li soud k tomu, že k prekluzi nedošlo, aby své úvahy v odůvodnění rozsudku výslovně uváděl (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135).

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že argumentace stěžovatele stran prekluze je nepřesná. Jak uvádí sám stěžovatel, byly učiněny úkony, které jednak běh prekluzivní lhůty přerušily a jednak prodloužily. Za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 (a následující období) byla zahájena daňová kontrola dne 6. 12. 2018, tedy zjevně ve lhůtě s účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu; lhůta pro stanovení daně tedy běžela do dne 6. 12. 2021. Pokud byly dne 20. 7. 2021 vydány platební výměry, nastaly účinky předvídané v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu; dosavadní lhůta pro stanovení daně (tj. lhůta legitimně běžící do 6. 12. 2021) se prodloužila o 1 rok, tedy do 6. 12. 2022 (nikoli do 20. 7. 2022, jak se mylně domnívá stěžovatel). V uvedené lhůtě bylo rozhodnutí žalovaného dne 13. 11. 2022 vydáno a dne 14. 11. 2022, jak uvádí sám stěžovatel, doručeno, tedy nabylo rovněž právní moci. Zcela zjevně nebyla překročena ani lhůta dle § 148 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 374/2020-42, mimo jiné konstatoval: „*Lhůtou pro stanovení* daně, *která se dle § 148 odst. 2 daňového řádu prodlužuje, je dosavadní, v ten okamžik běžící lhůta. V § 148 daňového řádu přitom není dán žádný důvod, proč by v případě rozhodných skutečností uvedených v tomto ustanovení nemohlo docházet i opakovaně k prodloužení, přerušení nebo stavení prekluzivní lhůty. Jediným limitem je, že se tak musí stát za běhu objektivní desetileté lhůty.*“ Pokud nastanou rozhodné skutečnosti předvídané v § 148 daňového řádu, k prodloužení, přerušení nebo stavení lhůty pro stanovení daně může docházet i opakovaně, pouze s jediným limitem, že se tak musí stát v rámci maximální desetileté lhůty (viz rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56). Právní jistota daňových subjektů je, jak již zmíněno, chráněna nepřekročitelnou desetiletou objektivní prekluzivní lhůtou pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu.

[26] Nejvyšší správní soud neshledal s ohledem na výše uvedené kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[27] O nákladech řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.; žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec správní činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně 3. června 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu