



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: **VDK trading s.r.o.**, se sídlem Lestkov 83, Radostná pod Kozákovem, zast. Mgr. Jiřím Douskem, advokátem, se sídlem 8. března 21/13, Liberec-Kristiánov, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem-pobočka v Liberci ze dne 12. 10. 2023, č. j. 59 Af 7/2023-94,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

**Odůvodnění:**

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2023, č. j. 5128/23/5300-22443-712892, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017, březen 2017 a říjen 2017. Dle výsledků daňové kontroly stěžovatel neprokázal dle § 72 a § 73 zákona č. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH z přijatých plnění od společností NordPROFI CZ s. r. o. (dále jen „NordPROFI“) a Routa soliter granat spol. s r. o. (dále jen „Routa“). V prvním případě neprokázal faktické přijetí služeb – manipulace se zbožím (krabice s botami), etiketování, skládání, kontroly apod; v druhém případě stěžovatel neprokázal faktické přijetí zboží – reklamních předmětů z obecného kovu (klíčenek).

[2] V **žalobě** stěžovatel v podstatné části zopakoval námitky z odvolacího řízení a také z řízení o žalobě vedené krajským soudem pod sp. zn. 59 Af 16/2022 (ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 týkající se týchž plnění – pozn. NSS). Namítal, že správce daně řádně nevymezil pochybnosti, kterými by aktivoval důkazní břemeno

stěžovatele; k prokázání přijetí plnění od NordPROFI uvedl, že správci daně předložil smlouvy, faktury, doklady o úhradách a dodací listy a poskytl vysvětlení, jak a proč bylo se zbožím manipulováno, navrhoval provedení svědecké výpovědi M. K. a P. B., kteří jeho tvrzení potvrdili; správce daně však z jejich výpovědi účelově dovedl nesprávné skutkové závěry. Rovněž v případě reklamních předmětů od subjektu Routa předložil faktury, doklady o úhradách, fotografie reklamního předmětu i vlastní vzorek v původním obalu, dodání zboží potvrdily svědecké výpovědi M. K. a J. Z.; přesto správce daně došel k překvapivému závěru, že dodání reklamních předmětů stěžovatel neprokázal. Správce daně s důkazy dle stěžovatele nakládal tendenčně, preferoval ty, které odpovídají jeho skutkové verzi; přezkoumatelně nevysvětlil, proč odmítl výpověď paní K. nebo proč preferuje vyjádření polského dodavatele, které ani není čestným prohlášením a nemůže mít hodnotu důkazu.

[3] Dle stěžovatele pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvě ze dne 31. 10. 2018 byly založeny dílem na omylech správce daně a dílem na nesprávných předpokladech a skutečnostech, které nemohou vyvolat závažné pochybnosti; správce daně se nesprávně domníval, že faktury od subjektu NordPROFI nebyly proplaceny; pochybnosti nemohou být založeny na tom, že hotovostní úhrady stěžovatel prováděl až po vložení hotovosti ze zápůjčky od jednatele do poklady. Důvodem vážných pochybností nemůže být ani skutečnost, že se dodavatel NordPROFI nezdržuje na adrese sídla více než rok po ukončení spolupráce se stěžovatelem. Toto zjištění je navíc irelevantní v kontextu informace od pana B., že se zakázky realizovaly v garáži. Smlouva o spolupráci nemůže být zdrojem pochybností, neboť náležitosti, které daňové orgány ve smlouvě postrádaly, nejsou povinnými smluvními náležitostmi. Závěr žalovaného, že správce daně unesl důkazní břemeno stran prokázání důvodných pochybností o správnosti údajů na dokladech přijatých od NordPROFI nemá oporu v právních předpisech a současně ani ve spise, neboť správce daně vydáním výzvy ze dne 31. 10. 2018 své důkazní břemeno neunesl. Stěžovatel se ohradil proti požadavku na vytvoření auditní stopy třetí osobou v případě hotovostních plateb. Tato výhrada je nezákonná a jde o nepředvídatelné rozhodnutí.

[4] Stěžovatel se ohradil proti tomu, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí opírá o rozsudek krajského soudu č. j. 59 Af 16/2022-57, ze kterého obsáhle cituje. Proti rozsudku však byla podána kasační stížnost, stěžovatel se s rozsudkem krajského soudu, kterým soud dal žalovanému za pravdu ohledně hodnocení svědecké výpovědi pana B., neztotožňuje; dle stěžovatele závěry krajského soudu tam učiněné neodpovídají obsahu spisu. Poukázal též na to, že důvody, pro které byla odmítnuta svědecká výpověď paní K., uvádí poprvé až žalovaný ve svém rozhodnutí; stěžovatel tak nedostal prostor, aby mohl na tuto skutečnost reagovat, a proto je pro něj napadené rozhodnutí překvapivé. Dále zpochybnil tvrzení žalovaného o konkrétním počtu jízd s dodávkou, což neodpovídá svědeckým výpovědím; rovněž uvedl, že bylo prokázáno, že do vozidla se vejde 6 palet a na jednu paletu se vejde 36 kartónů a současně, že k přepravě zboží postačily maximálně dvě jízdy. Pochybnosti správce daně nemůže založit to, že nové vedení dodavatele stěžovatele s ním nekomunikuje, jestliže pan B. v minulosti komunikoval. Nesouhlasil s odmítnutím svědectví D. V., který mohl uvést, zda se na doplnění reklamních předmětů k dodávanému zboží se stěžovatelem dohodl či nikoliv. Závěry správce daně činil na základě vlastních dojmů o tom, co by pan V. býval vypověděl.

pokračování

[5] **Krajský soud** poukázal na vázanost vlastní rozhodovací činnosti s tím, že rovněž s ohledem na obsah žalobní argumentace vychází z rozsudku sp. zn. 59 Af 16/2022 ve věci stěžovatele; zjištění tam učiněná jsou přenositelná i pro nyní souzenou věc. Rozhodnutí žalovaného neshledal ani překvapivým ani nepřezkoumatelným; podotkl, že odkaz na rozsudek týkající se téhož daňového subjektu a zdaňovacího období, nadto zabývající se skutkově totožnosti situací, nemůže způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí; argumentace rozsudkem krajského soudu byla žalovaným použita pouze podpůrně a nejde o její prosté zkopírování, čímž by správní orgán zcela nahradil svoji vlastní argumentaci.

[6] Pokud jde o povahu výpovědi paní K., krajský soud přisvědčil stěžovateli v tom, že na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 310/2019 poukázal v rozhodnutí až žalovaný, nicméně příbuzenství mezi svědkyní a jednatelem stěžovatele zjišťoval i správce daně. Krajský soud poznamenal, že správní (daňové) řízení tvoří obou stupních jeden celek; žalovaný tak zpravidla může některé důvody nahradit vlastními či je doplnit o odkazy na judikaturu, což se stalo. Zákaz překvapivosti rozhodnutí se vztahuje ke skutečnostem, které jsou pro účastníka zcela nové; tak tomu však nebylo. Překvapivost rozhodnutí žalovaného neshledal krajský soud ani pokud jde o otázku absence auditní stopy u hotovostních plateb. Krajský soud podotkl, že stěžovatel vytrhává tuto část z kontextu. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že pokud doklady o bezhotovostních úhradách, které mají auditní stopu u třetích osob, nejsou s to prokázat přijetí deklarovaných plnění, pak důkazní hodnota dokladů o hotovostních platbách je ještě nižší.

[7] Co se týče samotné podstaty sporu - oprávněnosti odpočtu DPH na vstupu uplatněného stěžovatelem z prověřovaných plnění ve smyslu § 72 a 73 zákona o dani přidané hodnoty, krajský soud odkázal na relevantní právní úpravu a na ni navazující četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU, z níž se jasně podává, že daňový subjekt je při uplatnění nároku na odpočet povinen prokázat, že plnění skutečně přijal od jiné osoby povinné k dani, jakož i to, jak o něm účtoval, a že toto plnění použil při své ekonomické činnosti. Krajský soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele stran (ne)unesení důkazního břemene. Na základě vyhodnocení obsahu správního spisu dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný postupoval při hodnocení jednotlivých důkazů a zjištění skutkového stavu zákonně a logicky. Krajský soud zdůraznil, že je otázkou stěžovatele, jak nastaví interní procesy a spolupráci s obchodními partnery; v případě absence dokladů však riskuje, že nebude schopen prokázat uskutečnění deklarovaných plnění.

[8] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 31. 10. 2018 správce daně neidentifikoval dostatečně skutečnosti způsobilé k přenesení důkazního břemene na stěžovatele, resp., že skutečnosti uváděné správcem daně nemají reálný základ. Dle krajského soudu především pochybnosti o platbách a sídle dodavatele mohly zpochybnit průkaznost daňových dokladů a dalších důkazů předložených stěžovatelem, také skutečnost, že se dodavatel nenachází na adrese sídla a toto sídlo není způsobilé k poskytování deklarovaných služeb, mohlo vzbuzovat důvodné pochybnosti. Tvrzení stěžovatele, že z předložených dokladů vyplývá, že existovaly okolnosti, které si vynutily spolupráci se subjektem NordPROFI, neprokazuje fakticitu deklarovaných plnění.

[9] Krajský soud se podrobně zabýval hodnocením jednotlivých výpovědí svědků, přičemž shodně s žalovaným dospěl k závěru, že svědecká výpověď P. B. neměla potenciál odstranit řadu vážných konkrétních pochybností, které správci daně vznikly o skutečné

realizaci manipulačních služeb se zbožím dodavatelem NordPROFI v tvrzeném rozsahu. Pokud jde o hodnocení výpovědi M. K., stejně jako v předcházejícím rozsudku č. j. 59 Af 16/2022-57, dospěl soud k závěru, že námitka není důvodná. Především konstatoval, že správce daně výpověď neodmítl, ale pouze hodnotil jako neprůkaznou, a to s ohledem na to, že paní K. je matkou jednatel stěžovatele; odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 310/2019-49 je pak přílehlavý. Krajský soud shodně s žalovaným dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal faktické přijetí deklarovaných plnění od společnosti NordPROFI.

[10] Ke stejnému závěru dospěl krajský soud rovněž u dodavatele Routa v případě pořízení reklamních předmětů (klíčenek ve tvaru boty); klíčenky měly být přikládány k objednávkám jednotlivých balení bot; stěžovatel předložil fotografii jedné klíčenky; samotné klíčenky však stěžovatel při zahájení daňové kontroly již neměl, nenechal jich vyrobit dostatek ani pro všechny objednávky. Informace o tom, kdo předměty do krabic vkládal, neměl, a ani nevěděl, kterým odběratelům byly určeny. Krajský soud vyhodnotil provedené svědecké výpovědi a shodně s žalovaným dospěl k závěru, že svědkyně je jedinou osobou, která klíčenky fyzicky viděla; její výpověď pro blízký vztah k jednatelem správce daně důvodně neosvědčil jakožto jediný důkaz svědčící stěžovateli. K tomu soud navíc poznamenal, že při zahájení daňové kontroly dne 23. 7. 2018 si jednatel stěžovatele vůbec nevzpomněl, kdo reklamní předměty do krabic se zbožím vkládal, ani pro jaké konkrétní odběratele bylo zboží s vloženými reklamními předměty určeno. Teprve až v odpovědi na výzvu správce daně k prokázání skutečností ze dne 31. 10. 2018 přišel stěžovatel s vysvětlením, že zboží do krabic dávala paní K. Obdobně svědek Z. si nepamatoval počátek spolupráce, předchozí spolupráci v roce 2016 při první výpovědi nezmínil; z výroby neměl doklady o tom, že by klíčenky opravdu vyrobil a současně neexistovala dokumentace o předání. Soudu se jeví velmi nepravděpodobné, že by si svědek na zakázku v takovém rozsahu vůbec nepamatoval, jestliže poměrně podrobně popsal proces schválení výroby klíčenek. K tomu přistupují pouze obecná tvrzení pana Z., pokud jde o výrobu samotnou. Ačkoli se mělo dle jeho slov jednat o velkou zakázku trvající 3 až 4 měsíce (aniž by uvedl, o jaké měsíce se jednalo), nedokázal uvést, kdo konkrétně se na výrobě reklamních předmětů podílel. Správce daně při vážení důkazní hodnoty logicky zohlednil, že k výrobě klíčenek v deklarovaném počtu celkem 10 500 ks neexistují žádné jiné doklady dokumentující proces výroby, především pak týkající se spotřeby materiálu, byť se nejednalo o drahé kovy. Podle krajského soudu byla rovněž zcela jasná odpověď polského odběratele, který jednoznačně uvedl, že dodávané zboží žádné klíčenky neobsahovalo. S vyjádřením polského dodavatele také souvisí navrhaná výpověď pana V. Jestliže správce daně zjistil, že zboží nikdy fyzicky dodavatel outdoorweb.sk. s.r.o. nedostal, a naopak zboží stěžovatel dodával přímo do Polska a do Francie, pak není zřejmé, jak by faktické dodání mohl pan V. potvrdit.

[11] V **kasační stížnosti** stěžovatel odkazuje na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel nejprve v kasační stížnosti (str. 1- 28) obsáhle popisuje skutečnosti z daňového řízení, uvádí obsah odvolání, žaloby jakož i obsah napadeného rozsudku krajského soudu. Tyto části kasační stížnosti nepovažuje Nejvyšší správní soud za účelné opětovně rekapitulovat, neboť skutečnosti tam uváděné byly již dostatečně popsány v předchozích řízeních a jsou účastníkům řízení známy. Počínaje str. 29 (z celkového počtu 34 stran kasační stížnosti) stěžovatel vznáší námitky týkající se rozsudku krajského soudu.

pokračování

[12] Stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně hodnotil důkazní prostředky, neboť v řadě případů své hodnocení opírá o interpretaci jejich obsahu, která je v evidentním rozporu s obsahem správního spisu; soud rovněž interpretuje většinu žalobních námitek v podstatných okolnostech odlišně, než jak je stěžovatel v žalobě skutečně specifikoval; následně se krajský soud vyjadřuje k těmto modifikovaným žalobním námitkám, v důsledku čehož se skutečnou podstatou vznesených žalobních námitek nezabývá. Z tohoto důvodu krajský soud dochází k závěrům, které jsou dle stěžovatele nesprávné, nelogické, v rozporu se skutkovým stavem i obsahem správního spisu.

[13] Dle stěžovatele krajský soud při líčení zde uvedených skutečností zaměňuje následek s příčinou. Stěžovatel upozornil na podání kasační stížnosti proti rozsudku ve věci sp. zn. 59 Af 16/2022, aby současně uplatnil totožné námitky proti žalobě jako v kasační stížnosti. Předchozí rozsudek krajského soudu je totiž zatížen řadou nesprávností a nezákonností. Jestliže tedy krajský soud vycházel z předchozího rozsudku, musel zatížit stejnými vadami i své rozhodování ve věci žaloby, která se týkala DPH. S ohledem na to stěžovatel odkazuje na své námitky uvedené i v předchozí kasační stížnosti a žádá, aby je soud považoval za vznesené i v tomto řízení.

[14] Stěžovatel dále poukazuje na to, že si není vědom toho, že by namítal nepřezkoumatelnost pouze z důvodu uvedení odkazu na spisovou značku rozsudku krajského soudu; taková žalobní námitka v žalobě uvedena nebyla. Co se týče hodnocení svědecké výpovědi žalovaným, nenamítal že je toto hodnocení nepřezkoumatelné, ale že je nezákonné; jako nepřezkoumatelné označil hodnocení svědecké výpovědi paní K. prvostupňovým správcem daně. Toto hodnocení ze strany správce daně skutečně nepřezkoumatelné bylo, neboť kromě toho, že správce daně výpověď paní K. ve zprávě o daňové kontrole jako důkaz odmítl konkrétně slovy „neosvědčil svědeckou výpověď jako důkaz“, neuvedl žádný důvod; až v rozhodnutí o odvolání žalovaný vůbec poprvé vysvětlil, že tak mělo být údajně proto, že výpověď paní K. by měla být jediným důkazním prostředkem, a proto mají být závěry o výpovědi jako důkazním prostředku obdobné jako v rozsudku NSS sp. zn. 5 Afs 310/2019. Není tedy pravda, že žalovaný pouze doplnil odkaz na rozsudek. Také údajná nepřezkoumatelnost z titulu procesního pochybení správce daně týkající se zjišťování polohy garáže byla ve skutečnosti v žalobě namítána jako odlišné porušení právního předpisu. Jak vyplývá z textu podané žaloby, konkrétně pak z bodu 5 na str. 15 a 16, ve skutečnosti bylo v této souvislosti namítáno nevypořádání všech odvolacích důvodů žalovaným v rozhodnutí o odvolání, což je porušením § 116 odst. 2 daňového řádu. Tato žalobní námitka nebyla krajským soudem vypořádána.

[15] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením výzvy správce daně; tvrdí, že podstata žalobní námitky byla jiná; uváděl totiž, že výzva byla nesplnitelná, když nebylo zřejmé, o kterých konkrétních důkazních prostředcích a z jakého důvodu je pochybováno. Stěžovatel dále poukazuje na to, že výhrady k hodnocení skutečností stran společnosti NordProfi uváděl i v kasační stížnosti proti rozsudku sp. zn. 59 Af 16/2022, na kterou v plném rozsahu odkazuje. Se závěry soudu se v žádném případě nemůže ztotožnit, a to zejména proto, že jsou v rozporu s obsahem spisu i s pravidly logického vyvozování. Stěžovatel dle svého přesvědčení důkazní břemeno unesl, správce daně ani žalovaný neprokázali existenci závažných pochybností. Stěžovatel se neztotožňuje ani se závěry krajského soudu ohledně společnosti Routa; popis stavu krajským soudem je nepřesný a hodnocení výpovědí svědků

je tendenční. Rovněž zde stěžovatel odkazuje na svoji kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu sp z. 59 Af 16/2022.

[16] Stěžovatel namítá, že se krajský soud nevypořádal s námitkou nezákonnosti výpovědi polského odběratele; polský odběratel podle informací, které vyplynuly z údajů zaslané mezinárodní spolupráce, neměl zboží ve své dispozici, když to putovalo do logistického skladu k uskladnění. Není tak vůbec jasné, v jakém okamžiku by mohl krabice se zbožím otvírat, aby zjistil, zda přiložený reklamní předmět obsahuje, či nikoliv. Přes tento zjevný rozpor žalovaný tento důkazní prostředek upřednostnil před ostatními. Tato skutečnost nesevřčí o provedení řádného hodnocení důkazů.

[17] Krajský soud dle stěžovatele pochybil rovněž v hodnocení odmítnutí provedení výslechu svědka V.; soud uvedl, že pan V. zboží nikdy neviděl; tyto závěry jsou založeny na domněnkách a nesprávné interpretaci správního spisu. Krajský soud, stejně jako žalovaný, předjímá, co by asi svědek vypověděl, nevychází tak z toho, co o výpovědi bezpečně ví, ale co si o výpovědi myslí, resp. se domnívá.

[18] Stěžovatel závěrem namítá, že rozhodnutí žalovaného o odvolání mu bylo doručeno až po uplynutí prekluzivní lhůty, podle § 148 odst. 1 daňového řádu tak zaniklo právo daň stěžovateli stanovit. Pro stanovení prekluzivní lhůty je klíčové, kdy byla daňová kontrola zahájena. Stěžovatel tvrdí, že daňová kontrola byla formálně zahájena protokolem o zahájení daňové kontroly č.j. 1114441/18/2609-60563-508269, ze dne 23. 7. 2018. Tomuto protokolu však bezprostředně předcházelo místní šetření provedené údajně v rámci vyhledávací činnosti (viz protokol č.j. 892634/18/2609-60563-508269, ze dne 21. 5. 2018). V rámci tohoto místního šetření se po předchozí telefonické domluvě (3. 5. 2018) do sídla stěžovatele dostavily úřední osoby správce daně, aby v protokolu výslovně uvedly, že v rámci tohoto šetření budou ověřovat předmět ekonomické činnosti daňového subjektu a budou provádět vyhledávací činnost za zdaňovací období leden až prosinec 2017. Za tímto účelem si správce daně vyžádal předložení faktur vydaných i přijatých, interních dokladů, pokladních dokladů, výpisů z účtu a evidencí pro účely DPH, a to vše za období 1-12/2017. Stěžovatel byl požádán o podání celé řady vysvětlení a informací, správce daně požadoval mimo jiné předložení celého účetního deníku za celý rok 2017 a dále evidence pro účely DPH rovněž za celý rok 2017, avšak ty mu nebyly na místě předloženy, a proto se dohodl na zaslání těchto dokumentů a některých dalších smluv a dokladů datovou schránkou nejpozději do následujícího dne 22. 5. 2018. Správce daně pak v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 7. 2018 výslovně uvedl, že mu na základě provedeného místního šetření dne 21. 5. 2018 vznikly pochybnosti o správnosti údajů uvedených na přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2017. Z výše uvedeného je zjevné, že správce daně v průběhu údajně vyhledávací činnosti prováděl dokazování, kdy údaje v daňových přiznáních porovnával s údaji na daňových dokladech. Správce daně pochopitelně dokazování provádět může, ale musí tak činit v rámci procesního postupu, který je pro tuto činnost zákonem vymezen, tak aby byla daňovým subjektům zaručena patřičná práva. Dokazování se přitom provádí pouze v rámci daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností. Jak vyplývá z vymezení vyhledávací činnosti v § 78 daňového řádu, tento procesní postup k vedení dokazování neslouží. Jestliže tedy správce daně začal ověřovat skutečnosti uvedené v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2017 již v průběhu místního šetření dne 21. 5. 2018 a toto prověřování u něj vyvolalo pochybnosti o správnosti údajů v těchto konkrétních daňových přiznáních,

pokračování

muselo se tak stát v rámci postupu, který je pro tento účel zákonem určen, a to je daňová kontrola. To však znamená, že daňovou kontrolu, která znovuzahájila běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně, správce daně ve skutečnosti zahájil již 21. 5. 2018.

[19] Žalovaný se ve **vyjádření** ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem krajského soudu, považuje jej za zcela přezkoumatelný, srozumitelný a v souladu se zákonem. Závěry krajského soudu neshledal žalovaný v rozporu se správním spisem. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout.

[20] Žalovaný reflektoval v odvolacím řízení rozsudek krajského soudu č. j. 59 Af 16/2022-57, ze dne 15. 12. 2022, jenž byl vydán v související věci stěžovatele; tímto rozsudkem v související věci byla potvrzena zákonnost rozhodnutí o odvolání č. j. 7250/22/5200-11434-713159, ze dne 9. 3. 2022, kterým byl potvrzen dodatečný platební výměr č. j. 965153/21/2609-50522-604007, ze dne 15. 6. 2021 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017. Vzhledem k tomu, že byly zjišťovány a posuzovány shodné skutkové okolnosti, neshledává žalovaný nic nezákonného, pokud krajský soud z uvedeného rozsudku, byť proti němu stěžovatel podal kasační stížnost (o níž nebylo v té době rozhodnuto), rovněž vycházel.

[21] K námitce stran výpovědi paní K. žalovaný uvádí, že svědeckou výpověď hodnotil stejně jako správce daně, přičemž pouhá skutečnost, kdy v rozhodnutí o odvolání popsal hodnocení důkazu svými slovy či podpořil hodnocení důkazu odkazem na příslušnou judikaturu, nepředstavuje nové ani odlišné hodnocení důkazu, které by mělo za následek nepředvídatelnost (překvapivost) rozhodnutí. Již správce daně totiž shledal tento důkaz za nedostatečný k rozptýlení pochybností. Zákaz překvapivosti rozhodnutí se vztahuje pouze ke skutečnostem, které jsou pro účastníka zcela nové. Žádné nové skutečnosti ve vztahu k hodnocení svědecké výpovědi paní K. však v rozhodnutí o odvolání uvedeny nebyly.

[22] Dle žalovaného se krajský soud dostatečně a řádně vyjádřil rovněž k žalobním námitkám týkajícím se umístění garáže; jednak ve stěžovatelem citovaných bodech 40 a 41 napadeného rozsudku, v nichž uzavřel, že žalovaný neopomněl uvést důvody týkající se polohy a existence garáže, protože je napadené rozhodnutí srozumitelné, založené na seznatelných důvodech a tedy přezkoumatelné. Dále se pak krajský soud k otázce umístění garáže vyjádřil v bodech 52 až 63 napadeného rozsudku, a to už konkrétně ve vztahu k otázce prokázání plnění od společnosti NordPROFI, kdy v bodě 63 napadeného rozsudku uzavřel, že přesné umístění garáže stěžovatel uvedl až v odvolání, přičemž žalovaný k tomu v rozhodnutí o odvolání uvedl, že samotnou existenci a velikost garáže nezpochybňuje, ale její existence bez dalších důkazních prostředků nemůže faktické poskytnutí služby potvrdit. Z uvedeného je patrné, že odvolací námitka byla vypořádána (blíže k tomu srov. body 76 až 80 rozhodnutí o odvolání).

[23] K nesouhlasnému hodnocení svědecké výpovědi pana Z. žalovaný zdůrazňuje, že svědecká výpověď má nízkou důkazní hodnotu, neboť na straně dodavatele nebyla výroba zdokladována, svědek nebyl schopen uvést, kteří zaměstnanci se na výrobě reklamních předmětů měli podílet, a ani předání reklamních předmětů nebylo doloženo. Tvrzení o nedoložení předání zboží tedy nebylo myšleno tak, že by snad stěžovatel nepředložil dodací listy, resp. předávací protokol k předmětným fakturám. Jednalo se však o formální doklady, které správce daně shodně jako předložené faktury vystavené dodavatelem

reklamních předmětů hodnotil jako neprokazující skutečné vynaložení výdajů na reklamní předměty. Pokud tedy nebylo prokázáno, že právě deklarované klíčenky vyrobil pro stěžovatele pan J. Z., vyplynul z provedeného dokazování logický závěr, že jedinou osobou, která klíčenky spatřila, byla paní K., která je podle tvrzení uvedeného v rámci svědecké výpovědi osobně měla dávat do krabic.

[24] Žalovaný uvádí na pravou míru, že v případě informace poskytnuté polským odběratelem se nejednalo o svědeckou výpověď, nýbrž o odpověď polského odběratele získanou v rámci mezinárodní spolupráce se správcem daně. Polský odběratel se vyjádřil tak, že reklamní předmět z fotografie v jeho zboží nebyl nikdy obsažen. Žalovaný se pak plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu uvedeným v bodě 78 napadeného rozsudku, podle kterého v takovém případě není ponechán prostor pro jinou interpretaci a správce daně nemohl odpovědi přikládat jiný smysl. Žalovaný rovněž souhlasí se závěrem krajského soudu uvedeným v bodě 78 napadeného rozsudku, podle kterého si správce daně ani žalovaný nečinili dojmy o možné výpovědi pana V., jak naznačuje stěžovatel, pouze na základě zjištěných informací dospěli k závěru, že jestliže pan V. zboží nikdy neviděl, nemohl potvrdit dodání klíčenek, pročež odmítnutí provedení tohoto důkazního prostředku bylo důvodné.

[25] K námitce prekluze žalovaný zdůraznil, že stěžovatel tuto námitku v předchozích řízeních (tedy ani v řízení odvolacím a ani v řízení před krajským soudem) nevzněl, a uplatňuje ji teprve nyní v řízení o kasační stížnosti. Námitku, že provedené místní šetření mělo být hodnoceno jinak, než jako místní šetření, přitom stěžovatel nikdy dříve nevzněl, ačkoliv rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 39/2020-29, ze dne 15. 3. 2022, na který stěžovatel v rámci své argumentace poukazuje, existoval už v době žaloby, a rovněž v době vedeného odvolacího řízení. Stěžovateli tedy nic nebránilo v tom, aby uplatnil nynější argumentaci již dříve. V tomto ohledu má žalovaný za to, že je námitka, podle které měl být určitý úkon ve skutkovém stavu (provedené místní šetření) hodnocen jinak, nepřipustná. Předmětem nynějšího přezkumu je totiž rozsudek krajského soudu. Krajský soud, vázán žalobní argumentací, se přitom tímto tvrzením stěžovatele uvedeným teprve nyní v kasační stížnosti nemohl logicky zabývat.

[26] K otázce prekluze práva pak žalovaný dodává, že i kdyby byla námitka, že místní šetření mělo být hodnoceno jako zahájení daňové kontroly, přípustná, nelze jí co do důvodnosti přisvědčit. V rámci místního šetření správce daně ověřoval, co je předmětem ekonomické činnosti stěžovatele, jakým způsobem je ekonomická činnost prováděna, v jakých prostorách a kým a z jakých finančních prostředků je provoz financován. Dále bylo obecně zjišťováno, jak probíhá spolupráce s dodavateli a odběrateli. Tímto postupem zcela evidentně nemohlo dojít k překročení mezí místního šetření, když právě ověření předmětu a charakteristiky ekonomické činnosti daňového subjektu je podstatou vyhledávací činnosti. Pokud pak stěžovatel namítá, že správce daně v průběhu vyhledávací činnosti prováděl dokazování, nelze s tímto tvrzením souhlasit. Stěžovatel svůj závěr odvozuje od jediné věty uvedené v protokolu o místním šetření, kterou v kasační stížnosti cituje takto: „*Ověřil, že výše uvedená tvrzení daňového subjektu odpovídají předloženým daňovým dokladům.*“ Uvedená věta je však vytržena z kontextu, v němž teprve dává správný význam. Správce daně touto větou, která následuje po zodpovězení všech obecných otázek na str. 5 protokolu, toliko zkonstatoval, že stěžovatelem uvedená vysvětlení a tvrzení na otázky odpovídají předloženým dokladům, tzn., že stěžovatel uvedl tvrzení souladná s doklady. Rozhodně však



pokračování

uvedené nelze považovat za závěr správce daně stran hmotněprávního prokázání určité skutečnosti v rámci dokazování, kterému by muselo předcházet hodnocení důkazů ve smyslu § 8 daňového řádu. K žádnému hodnocení důkazů ve vztahu k prověření daňové povinnosti stěžovatele však v předmětném místním šetření, resp. vyhledávací činnosti nedošlo. Správce daně toliko zjišťoval podstatu ekonomické činnosti stěžovatele, tj. „mapoval terén“. Na tom pak ničeho nemění ani tvrzení stěžovatele, že správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly uvedl, že mu na základě provedeného místního šetření vznikly pochybnosti o správnosti údajů uvedených na přiznáních k DPH za předmětná období a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017. Žalovaný k tomu uvádí, že toto je logický postup, neboť kdyby správce daně nemohl vyjít z informací získaných vyhledávací činností, tak by byl popřen smysl místního šetření. Žalovaný tak uzavírá, že správce daně provedl vyhledávací činnost jak v zákonných, tak v judikatorních mantinelech, neboť při místním šetření pouze získával předběžné, resp. podkladové informace k podstatě ekonomické činnosti vykonávané stěžovatelem, aniž by zjišťoval, ověřoval, resp. stanovoval daňovou povinnost. Lhůta ke stanovení daně tak nemohla začít běžet od zákonně provedeného místního šetření v rámci vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu, nýbrž započala plynout až zahájením daňové kontroly dne 23. 7. 2018. Lhůta pro stanovení daně tak byla zachována.

[27] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku, v ní nesouhlasně polemizuje s vyjádřením žalovaného, setrvává na svém přesvědčení o nesprávnosti vyhodnocení svědeckých výpovědí a rozporuje vyjádření žalovaného stran provádění místního šetření.

[28] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[29] Nejvyšší správní soud především připomíná, 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 předeštit polemiku se závěry krajského soudu nikoli žalovaného. 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 krajského soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s rozhodnutím napadeným kasační stížností.

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že 34ti stránková kasační stížnost stěžovatele je značně nepřehledná, proto bylo obtížné z jejího obsahu vůbec identifikovat jednotlivé stížní námitky; některé z námitek jsou opakovaně uváděny na různých místech, popř. jednotlivé námitky jsou součástí argumentace stěžovatele k jiným námitkám; kasační argumentace k jednotlivým otázkám se opakuje na několika místech; stěžovatel se opakovaně vrací k obsáhlému popisování celého průběhu daňových řízení, přičemž rovněž opakuje svoji žalobní argumentaci, resp. odkazuje na kasační argumentaci v jiné své věci. Není však úkolem kasačního soudu rozplétat jednotlivé námitky a dovozovat, co jimi stěžovatel namítá a proti čemu jimi míří.

[31] Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje ve své judikatuře, že kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozsudku soudu (např. rozsudek ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Na straně jedné strohá a obecná kasační (žalobní) argumentace vede k vypořádání kasační stížnosti (žaloby) pouze v odpovídající – nízké – míře detailu. Ale i na straně druhé rozsahově excesivní kasační stížnost, která je však obsahově nesourodá, má za následek, že se soud při vypořádání takové kasační stížnosti omezí na podstatu věci a s jednotlivými námitkami se případně vypořádá prostým odkázáním na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí (srov. např. rozsudek ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52).

[32] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že není možné odkázat na žalobní body, či na jinou kasační stížnost, byť v související věci, jak na několika místech v kasační stížnosti činí stěžovatel. Stěžovatel je povinen vymezit konkrétní kasační důvody. Uvedení konkrétní kasační argumentace nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v žalobě, či snad pouhým odkazem na takové podání již proto, že žalobní námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (správnímu), než které je nyní podrobena kasačnímu přezkumu (soudnímu). Stěžovatel je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozsudku explicitně uvést a vymezit tak rozsah kasačního přezkumu (k tomu srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-78, a zejm. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).

[33] Nejvyšší správní soud nepopírá, že je na stěžovateli, jakým způsobem pojme polemiku se závěry krajského soudu. Nicméně vzhledem k popsané podobě kasační stížnosti se kasační soud v zájmu srozumitelnosti zaměří na klíčovou otázku – prokázání (ne)splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za sledovaná zdaňovací období, přičemž primárně se bude zabývat námitkou prekluze, byť ji stěžovatel vznášá poprvé až v kasační stížnosti. Bylo by v rozporu se zásadou procesní ekonomie, pokud by měl soud reagovat na každá jednotlivá tvrzení stěžovatele (detailní hodnocení jednotlivých výpovědí a vypořádávání všech nesouhlasných tvrzení stěžovatele), obzvláště pokud již podstatu stěžovatelových námitek vypořádal krajský soud, jakož i žalovaný, a pokud stěžovatel nepředkládá relevantní konkurující argumentaci.

[34] Jak již Nejvyšší správní soud podotkl, stěžovatel v kasační stížnosti nejprve obsáhle na 28 stranách rekapituluje procesní historii případu včetně svých doposud uplatněných námitek; tato část kasační stížnosti nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu a neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s.; Nejvyšší správní soud ji proto nijak nereflektuje. Smyslem soudního přezkumu není znovu podrobně opakovat argumentaci, která již zazněla v předchozích fázích řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44, či ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 As 168/2018 - 25).

[35] V další části kasační stížnosti stěžovatel opakuje závěry krajského soudu, odkazuje na jednotlivé odstavce rozsudku a vyslovuje s nimi nesouhlas. Konkrétně namítá zejména nepochopení a nesprávnou interpretaci žalobních námitek krajským soudem, resp. jejich nevypořádání a nesprávné a tendenční hodnocení důkazů soudem.

[36] Stěžovateli nebyl uznán nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období leden 2017 ve výši základu daně 480 000 Kč a daně 100 800 Kč, ve zdaňovacím období březen 2017 ve výši základu daně 2 548 665 Kč a daně 535 221 Kč, a ve zdaňovacím období říjen 2017 ve výši

pokračování

základu daně 495 000 Kč a daně 103 950 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, v němž doložil nové důkazní prostředky; s jejich hodnocením byl stěžovatel seznámen (písemnost č. j. 43308/22/5300-22443-712892, ze dne 23. 11. 2022). V rozhodnutí o odvolání žalovaný rovněž reflektoval rozsudek krajského soudu č. j. 59 Af 16/2022-57, ze dne 15. 12. 2022, jenž byl vydán v související věci stěžovatele (daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017); tímto rozsudkem byla potvrzena zákonnost rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů právnických osob. Kasační stížnost stěžovatele proti tomuto rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 8. 2024, č. j. 3 Afs 334/2022-54.

[37] Nejvyšší správní soud konstatuje, že skutkové okolnosti posuzované kasačním soudem ve věci sp. zn. 3 Afs 334/2022 jsou shodné i nyní. Rovněž v případě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 bylo předmětem soudního přezkumu prokázání totožných plnění od výše uvedených dodavatelů [(ne)prokázání výdajů z hlediska § 24 zákona o daních z příjmů]. Stěžovatel servává na své již uplatněné argumentaci, ostatně na kasační stížnost ve věci daně z příjmů právnických osob na několika místech kasační stížnosti nyní odkazuje, Nejvyšší správní soud proto ze závěrů, které v rozsudku sp. zn. 3 Afs 334/2022 vyslovil, vychází a v podrobnostech na tento rozsudek stran skutkových zjištění plně odkazuje. Nejvyšší správní soud v něm dostatečně podrobně vypořádal všechna nyní uplatněná tvrzení stěžovatele stran jednotlivých svědeckých výpovědí a jejich hodnocení, stran určitosti výzvy, jakož i (ne)unesení důkazního břemene stěžovatelem. Stěžovatel v podané kasační stížnosti netvrdí nic, co by svědčilo odlišnému posouzení věci. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za potřebné jednou již vyřčené opakovat.

[38] Nejvyšší správní soud se na rozdíl od stěžovatele nedomnívá, že krajský soud nepochopil či dezinterpretoval žalobní námitky, v důsledku čehož všechny nepochopil [toto tvrzení lze podřadit pod důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[39] 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, č. 1566/2008 Sb. NSS). 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. 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 a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[40] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Krajský soud vystihl podstatu věci, dostatečně se

vypořádal s veškerými námitkami stěžovatele a své závěry přehledně, srozumitelně, logicky a přesvědčivě odůvodnil. Nejvyšší správní soud podotýká, že nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje ani to, že krajský soud, poté co se se závěry žalovaného ztotožnil, odkázal na části odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Za situace, kdy je o určité otázce v odůvodnění rozhodnutí žalovaného pojednáno správně a vyčerpávajícím způsobem, nic nebrání krajskému soudu tyto skutkové a právní závěry aprobovat a v podrobnostech na ně odkázat (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130).

[41] Krajský soud se správně nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, kterou neshledal důvodnou, poté se zabýval otázkou přenosu důkazního břemene, přičemž poukázal na zákonnou úpravu a přílehlavou judikaturu týkající se otázky přechodu a unesení důkazního břemene. Následně krajský soud shrnul skutková zjištění stran plnění od jednotlivých společností, přičemž se ztotožnil se závěrem žalovaného, resp. správce daně, že existovaly důvodné pochybnosti ohledně faktického provedení plnění, z něhož stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně, a tyto byly stěžovateli náležitě sděleny, avšak stěžovatel své důkazní břemeno neunesl. Krajský soud se rovněž zabýval hodnocením jednotlivých důkazů, přičemž shledal, že závěry správce daně jsou logické a mají oporu v řádně provedeném dokazování; konstatoval, že dílčí nepřesnosti (např. poloha garáže) nic nemění na správnosti závěru, že svědecké výpovědi nejsou důkazním prostředkem, který pochybnosti správce daně v daném případě věrohodně vyvrátil. Krajský soud rovněž hodnotil odpověď polského dodavatele, jakož i návrh na provedení důkazu výsledkem pana V. Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, které mají dostatečnou oporu v provedeném dokazování a ve spise, nelze mu ničeho vytknout.

[42] Nejvyšší správní soud podotýká, že napadený rozsudek nelze mít za nepřezkoumatelný ani pro absenci vypořádání námitky prekluze, neboť dle judikatury Nejvyššího správního soudu soud zkoumá otázku prekluze z úřední povinnosti; platí obecně, že pokud dojde k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy výslovně uváděl v odůvodnění rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017-76, či ze dne 16. 9. 2021, č. j. 3 Afs 160/2019-34).

[43] Nejvyšší správní soud konstatuje, že odůvodněné odmítnutí provedení navržených důkazních prostředků nepředstavuje procesní vadu řízení ani nemá za následek nezákonnost dokazování či nedostatečně objasněný skutkový stav (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, a dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 81/2007-42, ze dne 28. 8. 2008, č. j. 10 Afs 53/2014-72, ze dne 25. 6. 2014, nebo č. j. 10 Afs 53/2014-72, ze dne 25. 6. 2014). Jak již zdůraznil také krajský soud, v daném případě bylo neprovedení svědecké výpovědi pana D. V. řádně odůvodněno a logicky vysvětleno. Stěžovatelem navržený svědek nemohl přispět ke zjištění skutkového stavu, což je legitimní důvod k odmítnutí provedení svědecké výpovědi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007-42, či rozsudek ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20). V daném případě ze zjištěného skutkového stavu vyplynuly důvody pro neprovedení předmětné svědecké výpovědi, které byly stěžovateli řádně sděleny. Co se týče výpovědi svědkyně K., tato provedena byla, stěžovatel fakticky brojí proti jejímu (ne)hodnocení; i v tomto případě žalovaný postupoval při jejím hodnocení zcela v souladu se zákonem (§ 8 daňového řádu).

pokračování

[44] Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal námitku prekluze důvodnou. Lze především uvést, že stěžovatel fakticky ve své argumentaci zpochybňuje provedené místní šetření ze dne 21. 5. 2018 a namítá, že toto mělo být hodnoceno jako zahájení daňové kontroly. Námitku, že provedené místní šetření mělo být hodnoceno jinak, než jako místní šetření (jako daňová kontrola), stěžovatel dříve (v odvolání ani v žalobě) neuplatnil, ač tak učinit mohl; krajský soud se jí proto výslovně ani zabývat nemohl. Jakkoli je tato námitka sama o sobě nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), v rámci posouzení vznesené námítky prekluze, kterou je povinen soud se zabývat ex offio, tuto otázku Nejvyšší správní soud pominout nemůže.

[45] Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu dospěl k závěru, že místní šetření ze dne 21. 5. 2018 nelze považovat za materiální zahájení daňové kontroly. Z protokolu o místním šetření ze dne 24. 5. 2018, č. j. 892634/18/2609-60563-508269, vyplývá, že ačkoliv stěžovatel v rámci místního šetření poskytl určitá vyjádření a předložil účetní doklady, činil tak na obecně vznesené dotazy správce daně, které nebyly zaměřeny na konkrétní plnění či konkrétního dodavatele (tedy v rámci šetření nebyla zjišťována správnost daňového tvrzení stěžovatele, což je aspekt vlastní daňové kontroly). V rámci místního šetření nebyly ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatele prováděny ani hodnoceny důkazy. Ostatně sám stěžovatel není ve svých tvrzeních (o faktickém provádění daňové kontroly) konzistentní; v kasační stížnosti sám uvádí: „*V rámci tohoto místního šetření se po předchozí telefonické domluvě (3. 5. 2018) do sídla stěžovatele dostavily úřední osoby správce daně, aby v protokolu výslovně uvedly, že v rámci tohoto šetření budou ověřovat předmět ekonomické činnosti daňového subjektu a budou provádět vyhledávací činnost za zdaňovací období leden až prosinec 2017.*“ (zvýrazněno NSS).

[46] Pokud stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 39/2020-29, ze dne 15. 3. 2022, v němž byl vysloven závěr, že daňová kontrola byla zahájena již v rámci vyhledávací činnosti, je třeba zdůraznit, že závěry učiněné v citovaném rozsudku nelze absolutizovat bez zohlednění konkrétního skutkového stavu na veškeré daňové kontroly zahájené vždy po provedeném místním šetření. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 6. 2. 2023, č. j. 5 Afs 287/2021-32, mimo jiné uvedl: „*Pro posouzení toho, zda byl postup správce daně místním šetřením, nebo již fakticky přesahoval jeho meze a jednalo se tedy o skrytou daňovou kontrolu, je třeba v každém konkrétním případě zhodnotit vícero relevantních okolností, a to nejen jednotlivě, ale i v jejich souhrnu, a to i vzhledem k tomu, co posuzovanému úkonu přecházelo a co po něm následovalo, aby bylo možné rozhodnout, zda správce daně prováděl pouhé zjišťování podkladových informací či „mapování terénu“, nebo zda se již jednalo o zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti.*“ O skrytou daňovou kontrolu půjde zpravidla tehdy, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování, vč. provádění dokazování správnosti stanovení daňové povinnosti. K tomu však v případě stěžovatele nedošlo. Z protokolu o místním šetření je totiž patrné, že místní šetření bylo vedeno za účelem zjištění podstaty ekonomické činnosti stěžovatele, k čemuž se vztahovaly jak otázky správce daně, tak předložené podklady. Jednalo se tedy o obecné místní šetření vedené ke zmapování ekonomické činnosti stěžovatele, nikoliv ke zjištění či prověření konkrétních obchodních případů stěžovatele, resp. jeho daňové povinnosti za konkrétní období. Stěžovatel uvedl, že „*správce daně pak v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 7. 2018 výslovně uvedl, že mu na základě provedeného místního šetření dne 21. 5. 2018 vznikly pochybnosti o správnosti údajů uvedených na příznáních k dani*

*z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2017.*“ Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že z uvedeného „*je zjevné, že správce daně v průběhu údajné vyhledávací činnosti prováděl dokazování, kdy údaje v daňových přiznáních porovnával s údaji na daňových dokladech.*“ Porovnávání údajů v daňových přiznáních s poskytnutými doklady nelze *sensu stricto* považovat za dokazování.

[47] Místní šetření je postupem při správě daní (řadí se mezi vyhledávací postupy upravené v § 78 až § 84 daňového řádu); může být prováděno jak v rámci řízení, tak i mimo něj. Smyslem místního šetření je ověření tvrzení daňových subjektů či získání důkazních prostředků. Na základě místního šetření nelze stanovit daň, jelikož tento postup není postupem kontrolním jako postupy dle § 85 a § 89 daňového řádu; informace získané v rámci místního šetření však mohou být podkladem pro zahájení kontrolních postupů či doměřovacího řízení. Tak tomu bylo i v případě stěžovatele.

[48] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že lhůta ke stanovení daně nepočala znovu běžet od provádění místního šetření dne 21. 5. 2018, nýbrž započala opět plynout až řádným zahájením daňové kontroly dne 23. 7. 2018. Lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu tak byla zachována, námitka prekluze práva stanovit daň je nedůvodná.

[49] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[50] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 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 v řízení o kasační stížnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 23. září 2024

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu