ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Lenky Krupičkové ve věci žalobkyně: **TIMA spol. s r.o.**, se sídlem Vančurova 9, Karlovy Vary, zastoupena JUDr. Karlem Seidlem, Ph.D., advokátem se sídlem Jiráskova 2, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 3. 2024, čj. 77 Af 8/2023-45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval v kontextu tvorby rezerv na opravy hmotného majetku zejména otázkou, kdy byla vytvořena rezerva ve smyslu zákona č. 93/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (zákon o rezervách). Potvrdil svou judikaturu, že vytvoření rezervy nastává jejím řádným zachycením v účetnictví daňového subjektu. Pouze taková rezerva se stává daňově uznatelnou ve smyslu § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

[2] Finanční úřad pro Karlovarský kraj dodatečným platebním výměrem žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 2 658 760 Kč a současně jí uložil penále ve výši 531 752 Kč.

[3] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně porušila podmínku pro tvorbu rezerv stanovenou v § 7 odst. 5 zákona o rezervách, neboť rezervy netvořila pro jednotlivý majetek.

Žalobkyně vytvořila celkem tři rezervy na opravu hmotného majetku: rezervu na opravu Vančurova-hlavní stavby, rezervu na opravu Vančurova - vedlejší stavby a rezervu na opravu Budova Abertamy. K nim vytvořila položkové rozpočty na tyto opravy a příslušné karty rezerv a ty přiřadila ke kartám svého inventárního majetku, k jehož opravám měly vytvořené rezervy sloužit (karta majetku inv. č. 177/1- Vančurova - hlavní stavby, karta majetku inv. č. 177/2 - Vančurova vedlejší stavby a karta majetku inv. č. 226 - Budova Abertamy).

[4] Správce daně však z položkového rozpočtu na opravu Vančurova - hlavní budovy zjistil, že rezerva není tvořena jen na opravy majetku evidovaného na kartě majetku č. 177/1, ale rovněž na opravy majetku evidovaného na kartě majetku inv. č. 177/5 - Vančurova-komunikace a na kartě majetku inv. č. 177/7 Vančurova-ploty. Současně správce daně zjistil, že na kartě majetku inv. č. 177/2 je evidováno několik samostatných staveb, které však žalobkyně samostatně neevidovala. Konečně správce daně zjistil z položkového rozpočtu k tvorbě rezervy Budova Abertamy, že je složen z rozpočtu na opravy penzionu Tailek a rozpočtu na opravu tenisových kurtů. Rezerva tedy byla tvořena jak pro opravu penzionu Tailek evidovaného na kartě majetku inv. č. 226, tak pro opravy tenisových kurtů evidovaných na kartě majetku inv. č. 226/1 Pozemek Abertamy; tedy opravy byly plánované na dva různé objekty podléhající samostatné evidenci.

[5] Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl. Ztotožnil se se závěry správce daně.

[6] Krajský soud žalobu zamítl. Relevantní části jeho odůvodnění jsou rekapitulovány níže.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku krajského soudu bránila kasační stížností. Kasační námitky rozdělila do následujících okruhů.

[8] Za prvé, stěžovatelka považuje rozhodnutí krajského soudu a žalovaného za formalistické. Přiznává, že na inventární kartě rezerv a v účetnictví byly chyby. Krajský soud však zaměňuje zákonnou podmínku stanovení rezerv s následným evidováním vytvořených rezerv na listinách. K tomu však došlo až následně poté, co rezervy byly vytvořeny.

[9] Za druhé, stěžovatelka namítá, že správní orgány nepřípustně odmítly vyslechnout jí navržené svědky a provést místní šetření.

[10] Za třetí, stěžovatelka za nepřípustné považuje, že správce daně jí daň doměřil na samém konci lhůty, aby úrok z prodlení z nezaplacené daně byl co nejvyšší.

[11] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Přitom poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 soudního řádu správního). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Úvodem Nejvyšší správní soud poznamenává, že rozsudek krajského soudu netrpí nepřezkoumatelností. Podle ustálené judikatury nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí či opatření pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-76). Zrušení rozsudků krajských soudů pro nepřezkoumatelnost připadá v úvahu pouze tehdy, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrno, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních (návrhových) bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom trefně zdůraznil, že „přezkoumatelnost“ rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky či osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, body 29-30). Subjektivní nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu a s jeho argumentací nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá.

III.1 Rozhodnutí nejsou formalistická

[14] Nejvyšší správní soud předně shledal, že krajský soud vyšel z přiléhavé právní úpravy.

[15] Podle § 7 odst. 5 zákona o rezervách výše rezervy na opravy hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy.

[16] Podle § 3 odst. 3 zákona o rezervách tvorba rezerv uplatněná jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů musí být vždy zaúčtována podle zvláštního právního předpisu. Tím je zákon o účetnictví.

[17] Smyslem rezervy je našetření finančních prostředků v daném účetním období na očekávané budoucí výdaje. Pokud vytvoření rezervy splňuje podmínky zákona o rezervách, je rezerva považována za daňově uznatelný náklad [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů]. V případě rezerv na opravu hmotného majetku se jedná o rozložení většího výdaje

finančních prostředků, které daňový subjekt předpokládá vynaložit na opravu hmotného majetku, do několika zdaňovacích období, nikoli pouze do toho, v němž je výdaj skutečně vynaložen (rozsudek NSS ze dne 10. 12. 2009, čj. 9 Afs 7/2009-40).

[18] Vytváření rezerv na opravu hmotného majetku představuje výsledek ekonomické úvahy daňového subjektu, který tímto způsobem sleduje legitimní ekonomické zájmy a v mezích zákonné úpravy i daňovou optimalizaci. Nejvyšší správní soud uvedl, že důvody pro tvorbu rezerv jsou jednoznačně ekonomické. Rezervy představují fiktivní výdaj, jedná se o časově rozprostřený náklad na budoucí výdaj. V případě rezerv na opravu hmotného majetku se jedná o rozložení většího výdaje finančních prostředků, které daňový subjekt předpokládá vynaložit na opravu hmotného majetku, do několika zdaňovacích období, nikoli pouze do toho, v němž je výdaj skutečně vynaložen. Tato možnost je pro daňový subjekt fakultativní, většinou k ní přistupuje jako k daňově výhodnému opatření, tj. z důvodu optimalizace svého daňového základu (rozsudky NSS ze dne 9. 7. 2009, čj. 9 Afs 62/2008-59; a ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 27/2009-59).

[19] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se základní premisou stěžovatelky, od které se odvíjí prakticky veškerá její argumentace, že vytvoření inventárních karet rezerv a jejich zanesení do účetnictví se děje až po ukončení procesu stanovení rezerv. Jak vyplývá z výše citovaného § 3 odst. 3 zákona o rezervách, každá rezerva musí být vždy zaúčtována podle zákona o účetnictví. Z judikatury Nejvyššího správního soudu poté plyne, že rezerva je pouze evidenční operací, o níž je nutné účtovat. A právě až toto zaúčtování rezervu vytváří (rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2006, čj. 2 Afs 27/2006-136). Inventární karty nejsou tedy listiny vytvořené po dokončení procesu tvorby rezerv. Až právě řádné zachycení rezervy v účetnictví, včetně inventárních karet, rezervu vytváří.

[20] Lze také poukázat na § 57 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Podle tohoto ustanovení *výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost ověřuje účetní jednotka nejméně při každé inventarizaci*. Správné zachycení rezervy je tak podstatné i z pohledu kontroly, jak správně uvedl již krajský soud (viz bod 51 rozsudku).

[21] Lze tak shrnout, že z hlediska daňové uznatelnosti není sám o sobě určující proces vytváření rezervy, ale zásadní je správné zachycení rezervy v účetnictví daňového subjektu.

[22] Proto pokud stěžovatelka opakovaně poukazuje na jiné dokumenty jako rozpočet stavebních prací, či záměr oprav, které byly sestaveny pro jednotlivý majetek, tak ty na věci nemůžou nic změnit. Krajský soud správně vyšel z toho, že tvorba rozpočtu je nedílnou součástí tvorby rezerv. Jde ale o součást spíše přípravného charakteru, která samotné tvorbě rezerv ve smyslu zákona o rezervách předchází.

[23] Tento závěr je v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2009, čj. 9 Afs 7/2009-40, kterého se dovolává stěžovatelka. Z jí citované pasáže skutečně vyplývá, jak uvedl krajský soud, že tvorba rozpočtu spadá do přípravné fáze tvorby rezerv. Nejvyšší správní soud zde uvedl:

pokračování

> *Z výše uvedeného je nepochybné, že stěžovatel byl povinen před zahájením samotné tvorby rezervy disponovat takovými podklady, na základě kterých by bylo možno jednoznačně určit jednotlivé druhy prací, a to buď jako opravy nebo jako technické zhodnocení majetku. Tvorba výše rezervy ve zdaňovacím období vychází z rozpočtu nákladů na opravu a počtu let, které uplynou od zahájení tvorby rezervy do předpokládaného termínu zahájení opravy. Pro doložení oprávněnosti tvorby rezervy by daňový poplatník měl disponovat např. plánem prací a rozpočtem nákladů na opravu či rekonstrukci. Z těchto podkladů by mělo být ještě před samotnou tvorbou rezervy zřejmé, na co konkrétně a z jakého důvodu je rezerva plánovaná. Kasační soud si je vědom, že hranice mezi pouhou opravou a zhodnocením majetku může být v praxi velmi tenká, nicméně v této chvíli má na mysli nikoli daňové ošetření prováděných prací, ale spíše konkrétní popis zamýšlených prací, ze kterých by se dalo zpětně dovodit, na jaký druh prací byla rezerva vytvořena.*

Nejvyšší správní soud zde zmiňoval rozpočet nákladů jako jeden z podkladů, které by měly být k dispozici ještě *před* samotnou tvorbou rezervy.

[24] Navíc lze dodat, že krajský soud význam rozpočtu nebagatelizoval. Naopak uvedl, že jde nepochybně o podstatný krok v rámci procesu vytváření rezerv. Ten však ještě nelze ztotožňovat se samotným vytvořením rezervy. S tím Nejvyšší správní soud souhlasí, jak uvedl výše.

[25] Krajský soud při vyhodnocení konkrétní věci správně poukázal na to, že neoddiskutovatelné je, že rezervy byly skutečně nakonec vytvořeny nikoli pro jednotlivý majetek, jak požaduje § 7 odst. 5 zákona o rezervách, ale pro více majetku. Došlo k tomu právě tím, že stěžovatelka jednotlivé dílčí rozpočty sečetla, resp. že v případě rezervy Vančurova - hlavní stavby a Vančurova - vedlejší stavby přiřadila rezervu k inventárním kartám majetku, na nichž je evidováno několik samostatných staveb.

[26] Podle § 7 odst. 5 zákona o rezervách je nutno rezervu na opravy hmotného majetku stanovit podle jednotlivého hmotného majetku. Co je hmotným majetkem pro účely daně z příjmů definuje § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Tím se rozumí mimo jiné budovy, domy a stavby. Proto je podstatné určit, co je stavbou. Stavbou podle § 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), se rozumí veškerá stavební díla, která vznikají stavební nebo montážní technologií, bez zřetele na jejich stavebně technické provedení, použité stavební výrobky, materiály a konstrukce, na účel využití a dobu trvání. Existence stavby nutně nesouvisí s evidencí v katastru nemovitostí. Správní orgány i krajský soud tedy správně vyšly z toho, že rezervy měla stěžovatelka vytvořit samostatně pro každou jednotlivou stavbu v objektu Vančurova. To se však nestalo.

[27] V případě rezervy Vančurova-hlavní stavby byla rezerva také již plánována pro opravy majetku evidovaného na kartách majetku Vančurova-komunikace a Vančurova-ploty. To plyne i z předloženého položkového rozpočtu. V tomto případě se tak ani nemohlo jednat o formální chybu v obsahu samotných karet rezerv, jak stěžovatelka tvrdí. Stěžovatelka tuto rezervu i plánovala pro více majetku v rozporu s § 7 odst. 5 zákona o rezervách.

[28] Žádný právní předpis sice nestanoví obsahové náležitosti karet rezerv, avšak správce daně ani žalovaný stěžovatelce nevytýkali, že by jí předložené karty rezerv neodpovídaly po formální stránce tomu, co v nich má být uvedeno. Vadou bylo, že rezervy nebyly vytvořeny pro jednotlivý majetek. S tímto názorem krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[29] Lze dodat, že nešlo pouze o formální pochybení na kartě rezerv. Žalovaný ve svém rozhodnutí poukázal na řadu dalších dokladů (viz body 41 až 43), ze kterých vyplývalo, že stěžovatelka neevidovala rezervy za jednotlivý majetek.

[30] Ten samý závěr platí i pro nemovitosti v Abertamech. I zde Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, který přiléhavě uvedl následující: „*i zde je pochybení [stěžovatelky) shledáváno v tom, že vytvořila jedinou rezervu, která ale měla být určena pro opravu dvou majetků, a sice penzionu Tailek a tenisových kurtů. Přitom se jedná o dva různé nemovité majetky, které jsou oba samostatně evidovány v katastru nemovitostí a nacházejí se každý na jiném místě obce Abertamy (srov. odstavec 77 napadeného rozhodnutí). Otázka, zda spolu tyto dva majetky účelově či jinak souvisejí, jak žalobkyně zmiňuje v žalobě, není v této souvislosti nijak relevantní, protože zákon o rezervách nečiní ze svého požadavku stanoveného v § 7 odst. 5, totiž aby rezervy byly stanoveny podle jednotlivého majetku, výjimku ve prospěch takového majetku, který tvoří účelovou souvislost s jiným majetkem*“.

[31] Krajský soud se i věnoval v bodě 57 rozsudku námitce stěžovatelky o údajně rozdílném přístupu správce daně k hodnocení jednotlivých listin. Nejvyšší správní soud tedy nemůže souhlasit s kasační námitkou stěžovatelky, že krajský soud opomenul argumentaci rozdílného postupu k znaleckým posudkům pohledně nemovitostí v Abertamech a Karlových Varech.

[32] Krajský soud i reagoval na argumentaci stěžovatelky ohledně údajného zpochybnění pouze části rezerv ze strany správce daně. Uvedl, že správce daně zpochybnil všechny tři žalobkyní tvořené rezervy jako celek. To proto, že podle jeho zjištění došlo k vytvoření rezerv nikoli k jednotlivému majetku. Není tu tak možno hledat nějakou část těchto rezerv, která by přesto mohla být uznána za daňově účinný náklad (viz body 60-62 rozsudku).

[33] Nejvyšší správní soud dodává, že, jak vyplývá z odkazovaného rozsudku NSS ze dne 14. 6. 2011, čj. 2 Afs 9/2011-55, tak skutečně nedodržení podmínek pro tvorbu či použití rezervy ohledně oddělitelné části opravy nečiní celou rezervu daňově neuznatelnou. Otázkou však je, zda v nyní posuzované věci jde o jednoduše oddělitelné části.

[34] Stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně namítá pouze oddělitelnost rezervy k položkám Vančurova – komunikace a Vančurova – ploty. K tomu však krajský soud v bodě 62 rozsudku uvedl, že jejich neuznání ze strany správce daně se opírá o to, že je stěžovatelka toliko formálně vytvořila *ex post* až v průběhu daňové kontroly v reakci na pochybnosti správce daně, a to vytvořením karet rezerv č. 1501 a 1502, které správci daně předložila až jako přílohu svého podání ze dne 5. 2. 2021. Těmto kartám rezerv však nijak neodpovídal stav v účetnictví stěžovatelky, a proto lze uzavřít, že tyto rezervy nebyly řádně vytvořeny. S touto argumentací stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nepolemizuje. Nejvyšší správní soud tedy na ni pouze odkazuje. Není jeho úkolem za stěžovatelku

domýšlet kasační argumentaci. Bylo na stěžovatelce, aby uvedla, proč se domnívá, že konkrétní části rezerv, které nebyly zpochybněny, jsou jednoduše oddělitelné. K tomu však v tomto případě nedošlo.

[35] Tyto kasační námitky stěžovatelky o formalistickém rozhodnutí jsou tedy nedůvodné.

III.2 Neprovedení výslechu svědků a opakovaného místního šetření

[36] Stěžovatelka namítá, že správní orgány odmítly vyslechnout osoby, které mohly dosvědčit, že od počátku zamýšlela vytvořit rezervy pro jednotlivý majetek.

[37] Finanční orgány odmítly vyslechnout svědky navržené stěžovatelkou, neboť by nemohly nic změnit na tom, že účetnictví ohledně rezerv mělo vady, pro které nebylo možno rezervy uznat jako daňově uznatelný náklad.

[38] Krajský soud k tomu trefně uvedl, že:

> *Je však třeba znovu poukázat na to, že správci daně obou stupňů nikdy žalobkyni nevytýkali, že by nesestavovala (v počátku) dílčí rozpočty na opravy hmotného majetku jednotlivě, ale to, že následně tyto rozpočty (lépe řečeno: výsledné částky) sečetla a vytvořila rezervy již nikoli pro jednotlivý majetek. Za takové situace by výslech navržených svědků sotva přinesl do věci něco nového, protože by mohl toliko potvrdit, že žalobkyně původně sestavovala samostatné rozpočty pro jednotlivý majetek (což ovšem není sporné), ale současně by nemohl zpochybnit závěry o tom, že následně došlo k součtu těchto rozpočtů a vytvoření rezerv již nikoli k jednotlivému majetku, tedy v rozporu s § 7 odst. 5 zákona o rezervách, neboť tato skutečnost je dostatečně zadokumentovaná listinnými důkazy. I kdyby totiž tito svědkové vypověděli, že žalobkyně snad měla v úmyslu liteře zákona vyhovět, nic by to nezměnilo na tom, že jí nakonec nevyhověla.*

[39] Nejvyšší správní soud s takovým vypořádáním námitky plně souhlasí. Nedůvodnost této námitky souvisí s nedůvodností námitky předchozí. Pokud z pohledu vytvoření rezerv je zásadní zachycení v účetnictví, tak skutečně svědci popisující přípravné fáze vytvoření rezervy by na posouzení věci nemohli nic změnit.

[40] Ústavní soud ve své judikatuře k tzv. opomenutým důkazům soustavně uvádí, že navržený důkaz není nutno provést, pokud a) skutečnost, kterou má důkaz potvrdit, není relevantní pro dané řízení, b) důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit, c) skutečnost již byla potvrzena (nález sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004; či nález sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004). V tomto případě skutečnosti, které měli svědci stvrdit, nebyly relevantní pro dané řízení. Nejde tak o opomenutý důkaz.

[41] Obdobné platí i pro požadavek opakovaného místního šetření. Stěžovatelka argumentuje, že jeho smyslem mělo být osvětlení v návaznosti na předložené rozpočty, co je která jednotlivá stavba, na kterou byla vytvořena jednotlivá rezerva. Finanční orgány však

rezervu jako daňově uznatelnou neakceptovaly kvůli jejímu špatnému zaúčtování. Rozpočty nebyly důležité. Proto vysvětlení ve vztahu k rozpočtům by na věci nemohlo nic změnit.

[42] Krajský soud také správně poukázal na to, že místní šetření proběhla. Z místních šetření byla pořízena i fotodokumentace, kterou správce daně prvního stupně i žalovaný vzali do svých úvah. Stěžovatelce také nic nebránilo vysvětlit správci daně písemně povahu jednotlivých staveb s odkazem na již provedenou fotodokumentaci. Ani Nejvyššímu správnímu soudu není jasné, jak by další místní šetření mohlo přispět k posouzení toho, co je samostatnou stavbou.

III.3 Doměření na konci lhůty

[43] Krajský soud se neztotožnil s názorem, že postup správce daně, v jehož rámci je daňová kontrola sice zahájena včasně, ale přesto na samém konci lhůty, je důkazem šikanózního postupu. Uvedl, že lhůta pro stanovení daně je určena závazným způsobem v § 148 daňového řádu. Zákonodárce při jejím určení vážil vzájemně protichůdné zájmy: jednak zájem na právní jistotě daňového subjektu, jednak zájem na správném zjištění a stanovení daně, přičemž v obou případech jde o zájmy chráněné samotným daňovým řádem (srov. § 1 odst. 2 a § 5 odst. 3 daňového řádu). Určení takové lhůty je nezbytným kompromisem mezi oběma zájmy. Přitom ta skutečnost, že správce daně tuto lhůtu využije, tedy postupuje podle zákona, nemůže automaticky znamenat, že v podstatě současně postupuje také nezákonně, protože se stanovená lhůta chýlí ke svému konci.

[44] Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Lze doplnit, že stěžovatelka nijak nespecifikuje svou argumentaci o „kouskování“ daňové kontroly a v čem by měla vytvářet nezákonnost. Jelikož kvalita kasační stížnosti předurčuje rozsah jejího vypořádání soudem, který nemůže za stěžovatelku domýšlet další argumenty (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78), může Nejvyšší správní soud pouze poznamenat, že ani on neshledal v postupu finančních orgánů v tomto případě žádný náznak šikanózního postupu.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. března 2025

pokračování

Tomáš Foltas
předseda senátu