



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **R. M.**, zastoupeného JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou se sídlem Krakovská 7, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 22. 7. 2011, čj. 6413/11-1100-506441 a ze dne 28. 6. 2011, čj. 5934/11-1500-505085, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, ze dne 26. 9. 2012, čj. 59 Af 46/2011 - 103,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 23. 9. 2010, čj. 79771/10/187912506336, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 doměřil žalobci daň ve výši 2 422 876 Kč, a penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 484 575 Kč a penále z dodatečně vyměřené ztráty 35 976 Kč. Dodatečným platebním výměrem z téhož dne čj. 79788/10/187912506336 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 doměřil správce daně žalobci daň ve výši 2 058 636 Kč, penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 411 727 Kč a penále z dodatečně vyměřené ztráty 192 597 Kč.

[2] Správce daně následně rozhodnutím ze dne 3. 11. 2010, čj. 89725/10/187930500924 podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) zastavil řízení ve věci námitky žalobce, doručené mu 19. 10. 2010, proti postupu pracovníků správce daně při daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007, neboť podání posoudil jako nepřipustné s ohledem na to, že daňová kontrola byla ukončena dne 22. 9. 2010 projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole čj. 74610/10/187931506628. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 28. 6. 2011, čj. 5934/11-1500-505085, zamítlo odvolání žalobce a toto rozhodnutí potvrdilo.

[3] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem poté rozhodnutím ze dne 22. 7. 2011, čj. 6413/11-1100-506441 zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo i odvoláním napadené dodatečné platební výměry[1]. Toto rozhodnutí bylo doručeno zástupci žalobce (ing. J. Routkové, dle plné moci platné od 13. 10. 2010) dne 1. 8. 2011.

[4] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

II.

[5] Obě rozhodnutí žalovaného[2][3] napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterou dále ve lhůtě k podání žaloby doplnil. Krajský soud rozsudkem označeným v záhlaví žalobu v části směřující proti rozhodnutí žalovaného [3] zamítl (výrok I.), žalobu v části směřující proti rozhodnutí žalovaného [2] odmítl (výrok II.) Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

[6] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a pro vady řízení před správním orgánem [podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

[7] V kasační stížnosti, včetně jejího včasného doplnění (celkem 60 stran), v části II., stěžovatel uplatnil námitky, které soustředil do následujících okruhů:

1. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu (body 1-15),
2. Prekluze práva daň doměřit (body 16-32),
3. Nezákonnost zahájení daňové kontroly (body 33-42),
4. Nezákonnost ukončení daňové kontroly (body 43-67),
5. Námitky nezákonnosti (body 68- 75),
6. Námitky proti rozhodnutí žalovaného [2] (body 76-78),

7. Námitky - nahlížení do spisu (body 79-97),
8. Námitky k absenci odůvodnění dodatečných platebních výměrů (body 98-129).

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, který považuje za přezkoumatelný, o čemž svědčí text kasační stížnosti samé, v němž stěžovatel obsáhle polemizuje s právním názorem soudu, nepřezkoumatelnost nelze zaměňovat se subjektivní nespokojeností s výsledkem řízení. Dále zdůraznil, že v odvolání uplatnil stěžovatel toliko námitky procesního charakteru a že se soud s žalobními námitkami vypořádal dostatečně, k tomu odkazuje i na své vyjádření k žalobě. Kasačním důvodům stručně oponuje s akcentem na závěry v napadeném rozsudku a podklady ve správním spisu.

[9] Nejvyšší správní soud s ohledem na nestandardní délku kasační stížnosti, kterou stěžovatel sám uznává, zachovává **okruhy** námitek uplatněných stěžovatelem; považuje za vhodné se s nimi vypořádat samostatně i ve vzájemné souvislosti, neboť stěžovatel v závěru kasační stížnosti tvrdí, že každé jednotlivé pochybení mu pak ve svém celku zabránilo prokázat správnou výši daně a vedlo k nesprávnému doměření daňové povinnosti a příslušenství za obě zdaňovací období. Protože stěžovatel v jednotlivých bodech kasační stížnosti dílem opakuje, dílem rozvíjí svoji původní argumentaci v žalobě, z části vznáší i zcela nové námitky, soud konkrétně odkazuje na související **body** kasační stížnosti, s nimiž se vypořádává.

IV.

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas (včetně jejího doplnění k výzvě soudu) a osobou oprávněnou, a není proto důvod kasační stížnost odmítnout jako celek pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

1. Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[12] Nejvyšší správní soud předesílá, že při přezkoumání rozhodnutí soudů, obdobně jako i správních úřadů postupuje podle zásad plynoucích z ustálené judikatury tohoto soudu. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicity - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení.

Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008 – 13). Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, odstavec 4 odůvodnění; usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, odstavec 5 odůvodnění; usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, odstavec 6 odůvodnění [dostupné, stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu, na <http://nalus.usoud.cz>]), nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011 – 72). Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Podle Ústavního soudu „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

[13] Není smyslem soudního přezkumu ani opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody s názorem krajského soudu i odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, čj. 4 As 11/2006 – 86, a ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012 – 47).

[14] Konečně je nutno zdůraznit, že pro řízení před krajským soudem (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) platí dispoziční zásada, podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná, opírali se mj. o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Rozsah přezkumu krajského soudu je vymezen žalobními body, tyto předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 – 54, rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, čj. 9 Afs 35/2012 – 42). Naopak pokud by krajský soud překročil rámec žalobou vymezený, šlo by o „jinou vadu řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé, pokud by krajský soud zrušil žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Tento postup by představoval zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť je jím odňato právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2008, čj. 7 Afs 216/2006 – 63). Průlom do dispoziční zásady představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí i bez návrhu (§ 76 odst. 2 s. ř. s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen

v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2003, čj. 2 Ads 33/2003 - 78). Podle usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 - 84 je krajský soud oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s. ř. s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry. K dalším případům judikaturou dovozeným patří např. prekluze práva vyměřit či doměřit daň v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přešůpek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady ne bis in idem, aplikace zásady „non-refoulement“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007 - 87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací - srov. rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2011, čj. 7 As 31/2011 - 101.

[15] K přezkoumání nad rámec žalobních důvodů, či důvodů uplatněných v kasační stížnosti soudy přistoupí i v případě porušení ustanovení Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp. zn. 2 As 9/2008).

[16] Stěžovatel předně (**body 1-5**) tvrdí, že v žalobě (2.1) namítal nicotnost eventuálně nezákonnost rozhodnutí žalovaného o odvolání, krajský soud se s námitkou nezákonnosti řádně nevypořádal. Nicotnost, resp. nezákonnost odvolacího rozhodnutí žalovaného žalobce spatřoval za a) v rozporu výroku a odůvodnění ohledně uvedení předpisů, dle nichž bylo rozhodováno, za b) v absenci označení konkrétního znění hmotněprávního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno a za c) namítal nepřipustnou retroaktivitu hmotněprávního předpisu.

[17] Je nutno zdůraznit, že rozpor (a) mezi výrokem a odůvodněním rozhodnutí žalovaného stěžovatel shledal v tom, že *ve výroku nejsou obsaženy všechny právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno, ač tak stanoví § 102 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném k 22. 7. 2011 (tj. ke dni vydání rozhodnutí, dále jen „daňový řád“) a žalovaný rozhodoval podle předpisů uvedených nejen ve výroku, ale i v odůvodnění, tj. dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“)*. Vytýká-li stěžovatel krajskému soudu, že se zabýval námitkou nicotnosti z důvodu rozporu výroku a odůvodnění podrobně a nenalezl žádné natolik intenzivní vady, které by způsobovaly nicotnost z tvrzených důvodů, že však soud pominul námitku nezákonnosti, pakliže k namítanému rozporu mezi výrokem a odůvodněním uvedl, že jde zpravidla o vadu způsobující nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívající v nesrozumitelnosti ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; vadu nesrozumitelnosti rozhodnutí pak rovněž neshledal, nelze této námitce přisvědčit.

[18] Krajský soud právě i ve stěžovatelem citované části odůvodnění rozsudku (citace v **bodu 3** kasační stížnosti ze str. 11 rozsudku) vyložil, proč rozhodnutí o odvolání není nezákonné, ba ani nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pakliže ve výroku rozhodnutí žalovaného je uveden hmotněprávní předpis (zákon č. 586/ 1992 Sb., o daních z příjmů, ve

znění pozdějších předpisů) a rovněž i procesní ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, včetně přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud správně uvedl, že odvolání žalobce byla podána za účinnosti ZSDP, doplněna po 1. 1. 2011, a žalovaný tak rozhodoval již za účinnosti daňového řádu a podle přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu tak odvolací řízení dokončil již podle daňového řádu a aplikoval ustanovení části druhé, hlavy VII, dílu 2 daňového řádu upravující odvolací řízení včetně ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Správně také krajský soud vysvětlil, že *„podstatou výroku rozhodnutí nadřízeného správce daně jako odvolacího správního orgánu je rozhodnutí o tom, jak je naloženo s odvoláním a rozhodnutím správcem daně vydaným v 1. stupni ve smyslu ve smyslu § 116 odst. 1 daňového řádu (tj. zda se napadené rozhodnutí mění či zda se napadené rozhodnutí ruší a zastavuje se řízení či zda se odvolání zamítá a napadené rozhodnutí se potvrzuje)“*, a proto *„byl odkaz žalovaného na ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu (ve spojení právě se shora cit. přechodným ustanovením) ve výroku napadeného rozhodnutí zcela na místě.“* Ke stěžovatelem namítané absenci všech ustanovení ZSDP a potažmo zákona o daních z příjmů, která byla ve věci aplikována, ve výroku rozhodnutí odvolacího orgánu, proto dále rozvedl, že *„rozhodnutí o odvolání je třeba vnímat společně s rozhodnutím správce daně vydaným v 1. stupni řízení jako jeden celek, když teprve odvolacím rozhodnutím je o předmětu řízení pravomocně rozhodnuto“*, v daném případě pak žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu potvrdil napadená rozhodnutí správce daně o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období. Již zde krajský soud rovněž uvedl, že *„Z odkazu na § 264 odst. 1 daňového řádu ve výroku napadeného rozhodnutí je nutno dovodit právě jen to, že odvolací řízení bylo dokončeno v souladu s uvedeným ustanovením podle daňového řádu jako procesního předpisu účinného od 1. 1. 2011.“* Proto ani nemůže obstát poukaz stěžovatele v **bodu 9** kasační stížnosti, *„že se soud mylí při aplikaci tohoto ustanovení na hmotněprávní otázky“*, neboť krajský soud jednoznačně toto ustanovení vztahuje na procesní postupy žalovaného. Závěr krajského soudu (po vypořádání dalších souvisejících žalobních bodů), že neshledal namítanou nicotnost, ani nezákonnost rozhodnutí žalovaného je výslovně uveden na str. 13, na konci prvního odstavce shora.

[19] Nesouhlasí-li stěžovatel s tímto posouzením krajským soudem, protože správným shledává postup pouze po stránce procesněprávní nikoli hmotněprávní (**bod 6**), a právě věcné posouzení daňové povinnosti nebylo vtěleno do výroku rozhodnutí o odvolání a rozsah provedeného přezkumu dodatečných platebních výměrů nebyl zřejmý z rozhodnutí o odvolání, Nejvyšší správní soud tuto námitku důvodnou neshledal. Skutkový a právní rámec dané věci byl vymezen dodatečnými platebními výměry navazujícími na zjištění daňové kontroly, rozsah jejich přezkumu byl vymezen odvoláním proti nim podaným. Krajský soud správně uvedl, že žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu potvrdil i po věcné stránce zjištění správce daně a správnost doměření daně. Jestliže tak ve výroku rozhodnutí žalovaného byl uveden hmotněprávní předpis, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a jednalo se o posouzení odvolacích důvodů proti rozhodnutí správce daně o doměření daně z příjmů, byl požadavek § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu naplněn (viz i str. 12 rozsudku krajského soudu). Tvrdil-li stěžovatel, že nepřezkoumatelností po věcné stránce trpí i odůvodnění rozhodnutí žalovaného, je nutno odkázat na tutéž stranu napadeného rozsudku, kde je zdůrazněno, že žalobce v odvolání vznesl jen námitky procesního charakteru.

[20] Nedůvodná je i námitka, že krajský soud neshledal nezákonnost rozhodnutí žalovaného v absenci konkrétního znění hmotněprávního předpisu (b). Povinnost přiznat a zaplatit daň stanoví zákon; tato povinnost /její existence a rozsah/ je vždy posuzována podle zákona ve znění účinném pro konkrétní zdaňovací období. Tato premisa je notorií. Krajský soud v odůvodnění rozsudku proto správně nevěšel na námitku žalobce, že rozhodnutí žalovaného, potažmo správce daně trpí nezákonností, pakliže označuje právní předpis, podle kterého je daň doměřena, toliko uvedením čísla právního předpisu (např. zákona č. 586/1992 Sb.) s dovětkem „ve znění pozdějších právních předpisů“, a že tak podle žalobce žalovaný (potažmo i správce daně) rozhodoval podle znění zákona účinného v době, kdy správce daně, potažmo žalovaný rozhodnutí vydal, tzn. podle různých znění uvedeného zákona. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal na str. 12-13, vysvětlil žalobci, že hmotněprávní povinnost je v rozhodnutí posuzována podle zákona ve znění účinném (uvedl „*platném*“) v době vzniku daňové povinnosti. Případně pak poukázal na to, že žalobce ani v daňovém řízení ani v žalobě neuvedl, že by některá z novelizací zákona měla vliv na správnost doměření daně.

[21] Z týchž důvodů tamtéž krajský soud neshledal důvodnou ani námitku nepřípustné retroaktivity hmotněprávního předpisu správními orgány. Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu v tomto rozsahu sdílí. Pro úplnost dodává, že konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů aplikovaná v daném případě uvádí Zpráva o daňové kontrole, a to adresně (ke konkrétním fakturám a dokladům) ve vztahu ke stěžovatelem uplatněným nákladům na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které správce daně vyloučil. Ve vztahu k přijatým fakturám od společnosti AA CAMAS správce daně aplikoval § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jehož znění se žádnou z novelizací nezměnilo ohledně v daném případě relevantního požadavku na prokázání, že uplatněné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení příjmů. Obdobně je tomu v případě aplikace § 24 odst. 1, odst. 2 písm. k) téhož zákona ohledně uplatněných nákladů spotřeby benzínu BA 91 a BA 95, a aplikace § 24 odst. 2 písm. a) téhož zákona ve vztahu k odpisům dlouhodobého hmotného majetku.

[22] Z předně uvedených důvodů proto nemohou obstát ani stížní **body 69 až 75** (*okruh 5. Námitky nezákonnosti*).

[23] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatel namítá i ve vztahu k žalobní námitce, že není zřejmé, dle kterého z právních předpisů žalovaný z úřední povinnosti posuzoval, zda lhůta pro vyměření daně z příjmu za jednotlivá zdaňovací období již neuplynula (**bod 7**). Zda podle § 148 daňového řádu, ve znění platném k datu vydání rozhodnutí, na které se odkazuje ve výroku, či dle § 47 ZSDP, ve znění k témuž datu, jak je uvedeno v odůvodnění rozhodnutí, přitom podle stěžovatele žádný z těchto právních předpisů v daném období nebyl účinný. K tomu poukazuje na odlišnost znění § 47 ZSDP k datu 31. 12. 2009 oproti znění k datu 31. 12. 2010.

[24] Tato námitka není důvodná. Jak sám stěžovatel cituje v **bodu 8** kasační stížnosti, krajský soud na str. 11-12, zdůraznil, že žalobce v průběhu daňové kontroly, ani následně v odvolání proti dodatečným platebním výměrům nenamítal zánik práva daň doměřit, tzn. uplynutí prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožňuje v závěru, že žalovaný nepochybil, pakliže v odůvodnění svého rozhodnutí (když z úřední povinnosti ani sám nezjistil prekluzi práva daň doměřit) konkrétně nerozváděl, podle

kterých ustanovení zánik práva daň doměřit přezkoumával. Krajský soud správně poukázal na § 114 odst. 3 daňového řádu, neboť vzhledem k tomu, že v dané věci nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty, nebylo nutné, aby žalovaný důvody, proč tomu tak není, uváděl, protože nešlo o skutečnost, která by mohla mít vliv na výrok rozhodnutí. Konečně stěžovatel souhlasí se závěrem krajského soudu, že není povinností žalovaného v odůvodnění rozhodnutí o odvolání uvést veškeré skutečnosti, které při přezkumu napadených rozhodnutí ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu neměly vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Namítá toliko, že se krajský soud „neměl v daném případě spokojit s pouhou formální větou“. V bodu 9. pak dovozuje, že nesprávnost aplikace abscentujících ustanovení tak nemohl v žalobě namítat. Stěžovatel však opomíjí, že o vadu rozhodnutí žalovaného jednak nešlo, jak krajský soud zdůvodnil, ale i kdyby byl tento nedostatek vadou shledán krajským soudem, nemohl by v dané věci mít vliv na zákonnost doměření daně, neboť (jak bude uvedeno níže) krajský soud se zabýval zevrubně tím, zda prekluzivní lhůta uplynula (str. 13-14 rozsudku). Vysvětlil podle jakých ustanovení se počátek a prodloužení prekluzivní lhůty v daných případech posuzuje, a uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně podle obsahu spisu neshledal. Krajský soud tak postupoval v souladu se závěry uvedenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 33/2010 - 55, v němž mj. zdejší soud uvedl: „V posledně zmíněném rozsudku ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, ovšem zdejší soud rovněž konstatoval, že povinnost správního soudu přihlížet z úřední povinnosti k prekluzi nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém, rozhodnutí explicitně zdůvodňovat, zda k ní skutečně došlo, či nikoliv. V situaci, kdy účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl. Soud má naopak povinnost výslovně se vypořádat v odůvodnění svého rozhodnutí s otázkou prekluze tehdy, je-li namítána, a dále v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi oprávnění vyměřit daň (či stanovit jinou veřejnoprávní povinnost) skutečně došlo. Tyto závěry ovšem musí platit obdobně i pro rozhodnutí samotných správních orgánů. Jestliže v daňovém řízení či v řízení o uložení sankce za správní delikt nebyla námitka prekluze účastníkem řízení výslovně vznesena, a to ani v rámci odvolacího řízení, a zároveň správní orgány mají za to, že k prekluzi nedošlo, není žádný důvod, proč by musely ve svých rozhodnutích výslovně uvádět, že prekluze nenastala, či výslovně zmiňovat skutečnosti rozhodné pouze pro posouzení této otázky. Je pravdou, že správní soud musí mít vždy možnost následně ověřit, zda k prekluzi v daném případě došlo, či nikoliv, plně však postačuje, pokud budou k tomu rozhodné skutečnosti seznatelné ze správního spisu. Se závěrem krajského soudu o tom, že rozhodnutí stěžovatele či správního orgánu prvního stupně je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů či snad dokonce pro nesrozumitelnost, neboť v něm nejsou uvedeny skutečnosti rozhodné pro posouzení otázky prekluze, tedy Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit a naopak se musí ztotožnit s názorem stěžovatele, že krajský soud byl povinen zkoumat otázku, zda byla dodržena prekluzivní lhůta pro zahájení řízení ve smyslu § 6 odst. 3 zákona o omezení plateb v hotovosti, z příslušného správního spisu.“ Správní orgány i soudy jsou tak povinny přihlížet k prekluzi práva z moci úřední, jestliže však prekluzi práva neshledají, nejsou povinny tento závěr výslovně odůvodnit v rozhodnutí. Tím spíše, nevzněl-li v řízení námitka prekluze práva daň doměřit ani účastník sám, nemůže jít o vadu odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Krajský soud v daném případě otázku prekluze uplatněnou v žalobě na základě údajů plynoucích ze spisu posoudil a zdůvodnil, proč k prekluzi práva nedošlo. Nepřípadně se proto stěžovatel dovolává citovaného rozsudku zdejšího soudu a jeho námitka, že krajský soud měl z uvedeného důvodu rozhodnutí žalovaného zrušit, není důvodná, stejně jako výhrada, že se krajský soud nezabýval žalobní

námítkou, podle jakého právního předpisu - konkrétního ustanovení zákona v konkrétním znění byla prekluze práva daň vyměřit posuzována (též body 11,12, a 14 kasační stížnosti).

[25] Obdobným způsobem stěžovatel argumentuje (body 10, 13, a 14), že i ustanovení o penále má v průběhu času jinou právní úpravu. Tvrdí, že zákon o správě daní (ZSDP) ve znění účinném do 31. 12. 2006 penále nestanovoval vůbec, následně od 1. 1. 2007 se stanovovalo ve výši 5% ze snižované ztráty a dle daňového řádu od 1. 1. 2011 jeho výše činí 1% ze zjišťované ztráty. Dovolává se proto judikatury týkající se správního trestání ve vztahu k čl. 40 odst. 6 Listiny. Z výroku rozhodnutí žalovaného není podle stěžovatele vůbec zřejmé, jaký právní předpis byl aplikován a dle jakého konkrétního předpisu je penále vyměřeno přímému placení. Ve vztahu k platebnímu výměru za rok 2006 pak není ani najisto postaveno, které znění ZSDP bylo aplikováno ve vztahu k penále; z výroku dodatečných platebních výměrů plyne, že penále je stanoveno podle ZSDP ve znění k 23. 9. 2010. Rozhodnutí o odvolání se vyměřením penále nezabývá a nečiní tak ani rozsudek soudu, což činí obě rozhodnutí nepřezkoumatelnými.

[26] Namítá-li stěžovatel, se stejnou argumentací tytéž vady rozhodnutí žalovaného ohledně penále, je nutno předně uvést, že z rozsudku krajského soudu (str. 2, k první námítce) plyne, že první žalobní námitka nicotnosti resp. nezákonnosti rozhodnutí žalovaného ohledně aplikace uvedených právních předpisů se netýkala penále. V žalobě (podané 31. 8. 2011) v bodu 2.1 totiž žalobce „namítá, že v rozhodnutí o odvolání shledává rozpor mezi výrokem a odůvodněním. Z výroku vyplývá, že ve věci daně z příjmů (pouze v případě penále bylo rozhodováno dle § 37b ZSDP) bylo rozhodováno pouze podle daňového řádu, avšak v odůvodnění rozhodnutí se žalovaný opírá své závěry o některá ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů tj. ve znění k 31. 12. 2010 (dále jen ZSDP)“. V doplnění žaloby, podaném ve lhůtě k podání žaloby dne 3. 10. 2011 (tj. pondělí, den 1. 10. 2011 připadl na sobotu), žalobce uplatnil další žalobní body (označené 2. 2. až 2. 6.). První žalobní bod však nijak nerozšířil, ani z argumentace v dalších žalobních bodech nelze dovodit, že by mířila i proti absenci (a již vůbec ne aplikaci) § 37b ZSDP, účinného od 1. 1. 2007, tj. ZSDP ve znění novely provedené zákonem č. 230/2006 Sb. V tomto doplnění žaloby žalobce toliko v žalobním bodu 2. 4. („*Nezákonnost ukončení daňové kontroly*“), podbodu 5. v tvrzení, že nebyl patřičně poučen, uvedl, mj., že „*vzhledem ke své kvalifikaci neví, co je obsaženo v § a jaké jsou právní důsledky nerespektování podle § 25 a § 37 zákona o správě daní a poplatků...*“. Nejenže tak nelze krajskému soudu vytýkat nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, neboť byl vázán důvody uplatněnými v žalobě, protože v řízení před ním platí dispoziční zásada (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), ale tato kasační námitka je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[27] Lze dodat (nad rámec), že dle § 63 ZSDP, ve znění do 31. 12. 2006, bylo penalizováno prodlení úhrady splatné částky daně, resp. zkrácení daně zjištěné správcem daně. S účinností od 1. 1. 2007 zákonem č. 230/2006 Sb., kterým byl novelizován i ZSDP, bylo zkrácení státního rozpočtu včasným neodvedením příslušné platby sankcionováno samostatně úrokem z prodlení dle § 63 ZSDP, ve znění účinném od 1. 1. 2007, podle přechodného ustanovení uvedené novely ZSDP byl předpis penále prováděn u daní, jejichž splatnost vznikla do 31. 12. 2006. Od 1. 1. 2007 bylo pak nově penalizováno samostatně i nesplnění povinnosti daňového subjektu, uvést v daňovém přiznání /tvrzení/ správnou výši daně a daňové ztráty /§ 37b odst. 1 písm. a) a c) ZSDP/, resp. základu daně. Tato

povinnost zavazovala daňové subjekty i před 1. 1. 2007 (k tomu srov. např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3803/11), nebyla však samostatně penalizována.

[28] Dovolává-li se stěžovatel čl. 40 odst. 6 Listiny odkazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek zdejšího soudu čj. 9 Afs 27/2011 - 68, v němž zdejší soud odkázal na jednoznačný závěr, vyslovený již v rozsudku zdejšího soudu čj. 1 Afs 1/2011 - 82, dle něhož penále nelze chápat jako sankci za správní delikt. Rozsudek zdejšího soudu čj. 9 Afs 27/2011 - 68 byl napaden ústavní stížností a právě předně uvedeným usnesením Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3803/11 byla tato ústavní stížnost odmítnuta. Ústavní soud uvedl, že „*Obecné soudy též z hlediska ústavnosti přijatelně posoudily charakter penále to je sankci za nesprávné (v neprospěch státního rozpočtu) tvrzení daně. Jde o sankci vznikající přímo ze zákona. Blíže k penále viz např. Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář II. díl Praha: Wolters Kluwer, 2011, s.1456nn.]*, když došly k závěru, že penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, a proto při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva“. Argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 6 A 126/2002 - 27, který zdůraznil nutnou aplikaci čl. 40 odst. 6 in fine Listiny základních práv a svobod při správním trestání tak nepřichází při sdělení penále v úvahu.

[29] V **bodu 15** kasační stížnosti stěžovatel tvrdí, že *pod bodem 2.3.2 žaloby namítal, že žalovaný měl ex officio zkoumat, zda v dané věci bylo zahájení daňové kontroly legální, zda k jejímu zahájení byl zákonný důvod, a že se k této námitce se krajský soud nijak nevyjádřil a rozsudek je v tomto směru nepřezkoumatelný*. Stěžovatel kromě uvedeného argumentoval v žalobě (2.3.2) v námitkách proti nezákonnosti zahájení daňové kontroly tím, že v protokolech o zahájení daňové kontroly nebyly sděleny pochybnosti ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. 1835/07, ani ze spisu neplyne úvaha, proč byla kontrola u žalobce zahájena a že se tak měl žalovaný existencí a legitimostí takové úvahy zabývat. K této námitce krajský soud (str. 15, poslední odstavec zdola) uvedl: „*Názor o nutnosti konkrétních pochybností ohledně správnosti přiznané daně vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 byl již byl konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu překonán [otázkou závaznosti právního názoru Ústavního soudu vysloveného v citovaném nálezu se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, (publ. in: Sb. NSS č. 1983/2010), zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, (publ. in Sb. NSS č. 2000/2010), na nějž navázal např. rozsudek téhož soudu ze dne 22. 12. 2009, čj. 1 Afs 84/2009 - 90, dále rozsudek ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Aps 2/2010 - 54, či rozsudek ze dne 24. 3. 2010, čj. 8 Afs 7/2010 - 70]. Sám Ústavní soud ve svém stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011 sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 vyslovil, že „Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“ Je třeba uzavřít tím, že samo nesdělení důvodů a konkrétních pochybností vedoucích správce daně k zahájení daňové kontroly při ústním*

jednání dne 15. 9. 2009 a následně 29. 10. 2009 nečiní ze zahájení daňové kontroly jen formální úkon správce daně.“

[30] Toto posouzení krajským soudem stěžovatel napadá i níže v bodech 33-42 (*Námítky nezákonnosti- zahájení daňové kontroly*), konkrétně stran této otázky v bodech **34 až 39**. V nich tvrdí, že se soud s jeho žalobní námitkou vypořádal vadně, neboť vzhledem k datu zahájení daňové kontroly byl pro správce daně závazný názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. 1835/07. Odklon od těchto závěrů vyplývá až z judikatury pozdější (rozsudek NSS čj. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný až dne 29. 10. 2009 a další uvedené krajským soudem shora), a proto správce daně měl respektovat uvedený náleze, opačný postup měl proto znaky libovůle. Důvody zahájení daňové kontroly nebyly zřejmé z protokolu o zahájení kontroly, ale ani nebyly seznatelné ze správního spisu. Pozdější stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st.33/11 z 8. 11. 2011 podle stěžovatele závěru krajského soudu, který považuje za nepřezkoumatelný ve vztahu k jeho konkrétním námitkám, nesvědčí. Stanoviskem pléna Ústavního soudu nebyl překonán požadavek nutné existence přezkoumatelného důvodu k zahájení daňové kontroly (bod 33 nálezu č. 1835/07).

[31] Nejvyšší správní soud neshledal závěr krajského soudu nepřezkoumatelný, neboť adekvátně reaguje na žalobní naraci. I když se správce daně v době zahájení daňové kontroly neřídil předmětným náleze, nemohl být jemu, potažmo ani žalovanému, takový postup soudem jako nezákonný vytýkán za situace, kdy v době jeho rozhodování byl závěr Ústavního soudu v něm vyslovený shledán ojedinělým s ohledem na jiná předcházející rozhodnutí samotného Ústavního soudu, např. nálezy č. 63/2003 Sb. ÚS (sp. zn. II. ÚS 334/02), č. 113/2005 Sb. ÚS (sp. zn. IV. ÚS 29/05) a č. 190/2007 Sb. ÚS (sp. zn. IV. ÚS 301/05) i judikaturu Nejvyššího správního soudu (č. 735/2006 Sb. NSS, č. 1983/2010 Sb. NSS) a současně se od něj odchýlila již v době, kdy kontrola u stěžovatele probíhala (zahájena dne 15. 9. 2009, resp. 29. 10. 2009, ukončena 22. 9. 2010) i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek čj. 2 Aps 2/2009 - 52 ze dne 3. 12. 2009, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS, a konečně v době rozhodování krajského soudu i již známé samotné stanovisko pléna Ústavního soudu. Krajský soud proto nepochybil, neshledal-li námitku žalobce důvodnou.

2. Námitka prekluze práva daň doměřit.

[32] Krajský soud tuto námitku neshledal důvodnou. Na základě zjištění plynoucích ze správního spisu (str. 6-9 rozsudku) „*vyšel z toho, že daňová kontrola u žalobce zahájena dne 15. 9. 2009 za zdaňovací období roku 2006 a dne 29. 10. 2009 za zdaňovací období roku 2007 byla zahájena v souladu se zákonem a byla úkonem dle § 47 odst. 2 ZSDP...Prekluzivní lhůta v souzeném případě počala u obou zdaňovacích období daně z příjmů fyzických osob běžet do 31. 12. 2010, tedy za účinnosti ZSDP. Podle § 47 odst. 1 ZSDP nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Tam, kde lhůta pro doměření daně neskončila do 1. 1. 2011, se bude běh a délka lhůty řídit daňovým řádem, jež rovněž stanoví obecnou tříletou prekluzivní lhůtu (§ 148 daňového řádu), a to v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu, počátek běhu lhůty se však bude posuzovat podle § 47 odst. 1 ZSDP. Ustanovením § 264 odst. 4 daňového řádu je pak*

stanoveno zachování právních účinků právních skutečností, které měly vliv na běh lhůty a nastaly před 1. 1. 2011. Dle tohoto ustanovení jsou tak zachovány právní účinky učiněných úkonů správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, v důsledku nichž počala běžet tříletá prekluzivní lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. V souzeném případě tak měla tříletá prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 ZSDP skončit k 31. 12. 2009, resp. 31. 12. 2010. Pokud před uplynutím této lhůty došlo k zahájení daňové kontroly (dne 15. 9. 2009 za rok 2006 a dne 29. 10. 2009 za rok 2007), nastaly účinky předpokládané § 47 odst. 2 ZSDP, neboť daňová kontrola je úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, a jejím zahájením došlo k přetržení prekluzivní lhůty s tím, že nová tříletá prekluzivní lhůta počala běžet k 31. 12. 2009. Účinky daňové kontroly na běh prekluzivní lhůty zůstaly zachovány dle § 264 odst. 4 daňového řádu a prekluzivní lhůta měla uplynout k 31. 12. 2012. Protože k pravomocnému doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 i 2007 došlo dne 1. 8. 2011, tj. v prekluzivní lhůtě, není žalobní námitka důvodná.“

[33] Ačkoliv stěžovatel v žalobním bodu 2. 2. namítl toliko, že *právo dodatečně doměřit daň z příjmů za zdaňovací období 2006 a 2007 dle platebních výměrů bylo již ke dni doručení rozhodnutí o odvolání žalovaného prekludováno*, s ohledem na to, že k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit je soud povinen přihlížet z moci úřední, nejsou podle Nejvyššího správního soudu následující námitky kasační stížnosti proti předně uvedeným závěrům krajského soudu nepřipustné, byť jen dílem nacházejí odraz i v žalobním bodu 2. 3. (*že daňová kontrola nebyla zahájena fakticky, ale pouze formálně, nebyla zahájena ani s žalobcem ani s jeho zmocněncem, a nebyly mu sděleny v protokolu o zahájení daňové kontroly pochybnosti ve smyslu nálezu Ústavního soudu č. 1835/07[29]*).

[34] Stěžovatel shora uvedený závěr krajského soudu (**bod 16, 17, též 31**) napadá a tvrdí, že zahájení daňové kontroly samo o sobě, pokud není zahájeno vyměřovací či doměřovací řízení, není úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP v účinném znění k 31. 12. 2009. Zahájení daňové kontroly ani kontrola sama není úkonem směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, protože daňovou kontrolou se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ a nikoliv vyměřuje či doměřuje daň, je pouze procesním nástrojem, který může, ale nemusí probíhat v rámci daňového řízení, záleží na správci daně, co konkrétně dle § 21 ZSDP učiní (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 46/2009, usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 2 Afs 144/2004 - 110).

[35] S touto námitkou vznesenou v odvolání (nikoli v žalobě) se vypořádal žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí (str. 3-4) v souladu s judikaturou soudů. Nejvyšší správní soud nemá důvod se odchýlit od závěrů vyjádřených v rozsudku čj. 7 Afs 57/2009 - 100 ze dne 13. 8. 2009, v němž zdejší soud s odkazem na § 1 odst. 2, věta první, § 2 odst. 1, § 21 odst. 1 ZSDP uvedl: *„Stěžovatel se mylí, považuje-li za nesprávný právní názor krajského soudu, který spočívá v tom, že zahájením daňové kontroly dochází i k zahájení daňového řízení (rozpor s ustanovením § 21 zákona o správě daní a poplatků)...Z uvedené legislativní zkratky „daňové řízení“, v návaznosti na legislativní zkratku „daně“ a definici pojmu „správa daně“, lze jednoznačně dovodit, že daňovým řízením se rozumí řízení ve věcech daní, resp. ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu (§ 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Jelikož pak správa daně (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), která probíhá zásadně v daňovém řízení, v sobě zahrnuje i právo*

kontrolovat podle zákona o správě daní a poplatků, splnění daňových povinností ve stanovené výši a době, nelze dojít k jinému závěru, než k tomu, že daňová kontrola, jako úkon správce daně sui generis, vždy probíhá v daňovém řízení. Na tom nic nemění ani okolnost, že daňová kontrola má svůj počátek a konec, ani to že její zahájení má důsledky ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Daňovou kontrolou lze nejen prověřovat, ale i zjišťovat daňový základ. Díkce ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyjadřuje, že daňová kontrola může být provedena nejen v případě daně již dříve stanovené (prověřuje), ale i v případě daně doposud nestanovené (zjišťuje). Daňová kontrola tak nemusí být nutně zahájena jen v již probíhající daňovém řízení (např. výzvou k podání daňového přiznání nebo jeho podáním). Pokud však před zahájením daňové kontroly nebylo doposud zahájeno daňové řízení, nelze dojít (za předpokladu, že daňová kontrola vždy probíhá v daňovém řízení) k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení. Je tomu tak proto, že k zahájení daňové kontroly může dojít toliko úkonem správce daně, jak výslovně předpokládá ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak daňové řízení do okamžiku započetí kontroly nebylo zahájeno, je právě úkon, jímž se zahajuje daňová kontrola, prvním úkonem v daňovém řízení. Není při tom rozhodující, zda se tak stane výslovně rozhodnutím nebo jiným projevem vůle oprávněného pracovníka správce daně, např. při ústním jednání s daňovým subjektem, jež je po té zaznamenáno v protokole o ústním jednání. Stejně tak není rozhodné, zda daňová kontrola bude ukončena zprávou o daňové kontrole se zjištěním, neboť tato je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků toliko prostým důkazem. Je pak pouze v dispozici správce daně, jak tento důkaz řádně a popřípadě i s jinými vyhodnotí, a již jednou zahájené daňové řízení ukončí v souladu se zákonem, např. tak, jak tomu bylo v této věci – vydáním platebních výměrů. Je tomu tak právě z toho důvodu, že jednou zahájené řízení o dani může být ukončeno toliko zákonem předpokládaným způsobem... Tomuto ostatně svědčí i díkce zákona o správě daní a poplatků (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků), podle které je umožněno, aby byl součástí zprávy o kontrole i platební výměr, jež je vždy rozhodnutím o věci samé v daňovém řízení (Sb.NSS č. 133/2004, č.534/2005, č. 787/2006, č. 566/2008, č.1865/2009).

[36] Stěžovatel nepřipadně vytrhává z odůvodnění rozsudku zdejšího soudu čj. 8 Afs 46/2009 ze dne 26. 9. 2009, toliko část (zvýrazněna podtržením). Soud v něm uvedl, že: „Daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, <http://nalus.usoud.cz>, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 daňového řádu „pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.“ Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 daňového řádu „stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy“. Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím, na jejím základě ještě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. „Daňová kontrola je tedy

svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS, v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, <http://nalus.usoud.cz>). Pro úplnost lze dodat, že dle § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daně rozumí mj. právo kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době.“

[37] Tento závěr není nijak v rozporu s postulátem vysloveným v rozsudku tohoto soudu shora[35], že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení. Krajský soud v odůvodnění rozsudku [v rámci vypořádání žalobní námítky (2.3.) „Nezákonnosti zahájení daňové kontroly“ na str. 14] učinil v rovněž v tomto směru zcela přezkoumatelný závěr, který je v souladu s předně uvedeným. Nejvyšší správní soud považuje tímto za vypořádaný i **bod 31**, v němž stěžovatel nesprávné posouzení vztahu mezi daňovou kontrolou a daňovým řízením opakovaně namítá.

[38] Z předně uvedených důvodů neobstojí ani nesouhlas stěžovatele (**bod 18-19**) s výkladem obsahu pojmu úkon, vyjádřeném v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 69/2004 - 52. Nejvyšší správní soud sdílí názor v tomto rozhodnutí vyslovený, že za „úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh *prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li tedy správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven*“. Právní názor stěžovatele, že zahájením daňové kontroly nemůže být samovolně mimochodem bez jakéhokoli projevu vůle správce daně zahájeno vyměřovací řízení nepodporuje ani rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 42/2004 - 61. I v něm byla otázka počátku a běhu prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření daně dle § 47 odst. 1 a 2 ZSDP zodpovězena v souladu s předně uvedeným výkladem tohoto soudu; spornou otázkou, na níž uvedený rozsudek odpovídá, byla otázka, zda musí dojít k vyměření či doměření daňové povinnosti v prekluzivní lhůtě pravomocně. V nyní projednávaném případě k pravomocnému doměření daně za obě zdaňovací období došlo před uplynutím prekluzivní lhůty, krajský soud správně posoudil stran obou zdaňovacích období její počátek, zejména pak i počátek běhu nové tříleté prekluzivní lhůty dnem zahájení daňové kontroly.

[39] Krajský soud v odůvodnění rozsudku (str. 14-15) rovněž správně na základě skutečností plynoucích z protokolů o zahájení daňové kontroly dospěl k závěru, že zahájení kontroly bylo stěžovateli řádně oznámeno a kontrola byla zahájena v uvedených dnech faktickým úkonem, tzn. v souladu s výkladem zastávaným ve shora uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu [38], podle něhož: „*daňová kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně*). Běh lhůty dle ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu již nemohou ovlivnit jednotlivé úkony správce daně provedené v průběhu daňové kontroly, včetně vydání výzvy k prokázání sporných skutečností či projednání zprávy o daňové kontrole“. Argumentace stěžovatele s odkazem na výklad pojmu "úkon" (**bod 20**), a to již ve vztahu k zákonu 76/1927 Sb. dle odborné literatury, že za úkon, který je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně lze považovat jen úkon, kterým bude najisto, nikoliv možná

postaveno, že bude vyměřena daň, a že takovým úkonem nemůže být formální zahájení daňové kontroly, proto není opodstatněná, neboť v daném případě k zahájení daňové kontroly došlo faktickým úkonem a to stran obou zdaňovacích období. Z týchž důvodů neobstojí tvrzení stěžovatele, že pro daná zdaňovací období (**bod 22**) nebyl správcem daně žádný úkon vedoucí k dodatečnému vyměření daně učiněn.

[40] Bez vlivu na uvedený závěr, jsou výhrady stěžovatele, že běh základní tříleté lhůty pro dodatečné vyměření daně nelze prodlužovat (**bod 21**), resp. ji lze prodlužovat z výjimečných důvodů, že není zřejmé, proč správce daně zahájil daňovou kontrolu na samém konci tříleté prekluzivní lhůty (stran období roku 2006), že po takové době se některé skutečnosti hůře prokazují, že není ani dána lhůta, do kdy správce musí takovou kontrolu uzavřít, a je tak zvýšeno riziko, že v komplikovaných případech nelze řádně obchodní případy doložit.

[41] Nejvyšší správní soud těmto námitkám nepřisvědčil. K zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období došlo ve lhůtě dle § 47 odst. 1 ZSDP stanovené k vyměření či doměření daně, tj. v tříleté prekluzivní lhůtě, a proto včas. Že ohledně zdaňovacího období roku 2006 tomu bylo až 15. 9. 2009, tj. 4 měsíce před koncem této lhůty nemá pro posouzení včasnosti význam, neboť „...na tříletou prekluzivní lhůtu je třeba pohlížet jako na celek a nelze dovozovat jakékoli důsledky ani konstatovat nečinnost na základě toho, že správce daně začal vůči stěžovateli činit úkony směřující k dodatečnému stanovení jeho daňové povinnosti až v samotném závěru běhu této lhůty (k tomu srov. body 25.-27. rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 61/2012 - 38). Stěžovatel, jako daňový subjekt měl podle § 31 odst. 9 ZSDP zákonnou povinnost prokázat skutečnosti, které je povinen uvést v daňovém přiznání, resp. k nimž byl správcem daně vyzván. Argumentace stěžovatele, že „po takové době se některé skutečnosti hůře prokazují“ nemůže obstát, neboť podle § 7b odst. 5 zákona o daních z příjmů *„Poplatník je povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená tímto zákonem nebo zvláštním právním předpisem.“* Poplatníka stíhá rovněž povinnost nejen zabránit ztrátě nebo odcizení daňové evidence, ale i její rekonstrukce, pakliže taková skutečnost nastane (dále též např. § 39 ZSDP, §§ 31, 32 a 33 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

[42] Zda daňovou kontrolu správce daně zahájil faktickým úkonem, stěžovatel zpochybňuje konkrétně **v bodech 40-42**, s odkazem na citaci příslušné části odůvodnění rozsudku krajského soudu: *„Okamžik a způsob zahájení daňové kontroly ZSDP nedefinoval. O zahájení daňové kontroly dle § 16 odst. 1 ZSDP byl obvykle sepsán protokol o ústním jednání, v němž správce daně v souladu s § 12 odst. 1, odst. 2 ZSDP zachytil okamžik zahájení daňové kontroly a její předmět, tj. uvedení konkrétního druhu kontrolované daně za určité zdaňovací období. Přitom je třeba při posouzení zahájení daňové kontroly mít na zřeteli, že za zahájení daňové kontroly se nepovažuje pouze formální zahájení daňové kontroly, po kterém nenásleduje faktické prověřování základu daně a jiných okolností rozhodných pro stanovení daně ze strany správce daně. V souzeném případě nebylo zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 dne 15. 9. 2009 formální, neboť již téhož dne žalobce správci daně předložil účetní doklady. Účetní doklady za rok 2007 byly předkládány následně a správce daně na základě zjištění v rámci daňových kontrol dalších druhů daní a na základě šetření účetních dokladů za rok 2007 zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů za rok 2007. Takový postup správce daně není rozhodně formální, neboť správce daně začal ihned s činností*

směřující k prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně ve smyslu § 16 odst. 1 ZSDP.“

[43] Námitka stěžovatele, že se soud takto vyjádřil konkrétně jen ke zdaňovacímu období roku 2006, a ke zdaňovacímu období roku 2007 neuvedl žádnou přezkoumatelnou úvahu, a že dne 29. 10. 2009 to být nemohlo, protože protokolární zahájení bylo čistě formálním úkonem, není důvodná. Krajský soud již v části na str. 6 rozsudku, v níž shrnul postup správce daně, jak vyplývá ze spisu, uvedl, že po zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 a daně silniční za rok 2006 a 2007 dne 15. 9. 2009, byly předkládány postupně doklady a že dne 13. 10. 2009, vzhledem k dokladům předloženým a vztahujícím se i k období roku 2007, bylo zahájeno šetření i k údajům k dani z příjmů za období 2007. Žalobcem byly předány účetní doklady k roku 2007, knihy jízd vozidel a na základě zjištění z nich správce zahájil i kontrolu daně z příjmů za rok 2007 protokolem ze dne 29. 10. 2009. Tomuto shrnutí listiny ve správním spisu doložené odpovídají. Z postupně předávaných dokladů dne 15. 9., 25. 9. a 2. 10. 2009, jak ze spisu plyne, totiž vznikly správci daně pochybnosti o využití vozidel v návaznosti na dosažené výnosy za rok 2006 a o odpovídajícím placení daně silniční za rok 2006 a 2007. S výsledky šetření provedeného k ověření údajů, zahájeného 13. 10. 2009 byl žalobce seznámen dle protokolu ze dne 29. 10. 2009 a v návaznosti na toto projednání byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2007. Závěr krajského soudu je správný a má ve spise dostatečnou oporu.

[44] Proti závěru krajského soudu, že nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň, stěžovatel rovněž namítá (**body 23 až 30**), že daňová kontrola ani dne 15. 9. 2009 a ani dne 29. 10. 2009 nebyla řádně zahájena, protože byla zahájena s paní J. K., která nebyla oprávněna k zastupování stěžovatele při daňové kontrole (nebyla k tomu zmocněna), a proto úkon zachycený v protokolech o zahájení daňové kontroly nemohl být úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP.

[45] Tvrzení stěžovatele (*i v žalobě bod 2. 3. -Nezákonnost zahájení daňové kontroly*), že plnou moc ze dne 25. 1. 2005, na kterou správce daně odkazoval a z níž vycházel i krajský soud, udělil pouze pro řízení na Finančním úřadu v Jablonci nad Nisou a nikoliv pro daňové řízení či daňovou kontrolu, nelze přisvědčit. Krajský soud (str. 14-15 rozsudku, jak konečně stěžovatel cituje v **bodu 25**) správně, s odkazem na příslušná ustanovení ZSDP, dovodil, že tato plná moc, udělená p. J. K. „*k zastupování mé osoby při řízení na finančním úřadě v Jablonci nad Nisou*“, vedla důvodně k tomu, že s ní bylo jednáno jako se zástupcem žalobce v řízení před správcem daně, neboť správci daně toto zplnomocnění bylo dáno na vědomí 31. 3. 2005 a při zahájení daňové kontroly s p. J. K. bylo konstatováno, že se tak na základě této plné moci děje. Rovněž je nesporné, jak důvodně krajský soud (a již před ním i žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí ze dne 28. 6. 2011[2], jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení ve věci námítky proti postupu pracovníků správce daně) uvedl, že v průběhu daňové kontroly na výzvy správce daně J. K. předkládala účetní doklady žalobce, některých následně konaných ústních jednání se účastnila jak paní K. tak žalobce. Nejvyšší správní soud sdílí závěr krajského soudu, s nímž naopak žalobce nesouhlasí, že se paní J. K. i stěžovatel v průběhu řízení chovali tak, že generální plná moc ze dne 31. 3. 2005, na základě níž byla daňová kontrola zahájena s paní J. K. jako zástupkyní stěžovatele, byla platná a stěžovatel si byl tohoto zastoupení vědom. Z předloženého spisu plyne, že po zahájení daňové kontroly dne

15. 9. 2009 (za rok 2006) a dne 29. 10. 2009 (za rok 2007) za přítomnosti zástupce stěžovatele J. K., poté co správce daně vyzval daňový subjekt k odstranění pochybností a prokázání skutečností (mj. výzvou ze dne 2. 12. 2009) byl při jednání dne 8. 12. 2009 (protokol čj. 94100/09/187931506628) přítomen vedle p. K. tomuto jednání i stěžovatel osobně. V protokolu je paní J. K. výslovně označena jako zástupce daňového subjektu (stěžovatele) a protokol je podepsán stěžovatelem, aniž by vznesl jakoukoli výhradu. Stejně je tomu v případě protokolu z jednání ze dne 13. 1. 2010, ze dne 20. 1. 2010 a ze dne 4. 2. 2010, které se týkaly projednání výzvy ze dne 2. 12. 2009. Až dne 22. 3. 2010 paní J. K. dala na vědomí správci daně, že tuto plnou moc vypovídá. Ústního jednání dne 29. 3. 2010 se účastnil stěžovatel sám a dne 26. 4. 2010 se vedle stěžovatele osobně tohoto jednání účastnila paní J. K., výslovně označená již jako třetí osoba (jen z pozice účetní), jak je v tomto protokolu uvedeno. *(Plná moc pro nového zástupce Ing. Jitku Routkovou ze dne 12. 10. 2010 byla předložena správci daně až 13. 10. 2010 (tj. po ukončení daňové kontroly, pozn. soudu).*

[46] Z uvedeného je rovněž zřejmé, že krajský soud měl pro závěr o účincích plné moci udělené stěžovatelem paní J. K. dostatečné podklady ve správním spise; námitky stěžovatele (**bod 26 až 29**), že krajský soud nevycházel z úplného spisu, nejsou důvodné. Samotná skutečnost, že daňová přiznání za uvedená zdaňovací období stěžovatel podepisoval sám, na posouzení účinků plné moci udělené p. J. K. nemůže mít vliv; nadto tato daňová přiznání jsou v předloženém správním spise založena a z ničeho nelze dovodit, že by obsah spisu předložený krajskému soudu nekorespondoval se spisem předloženým Nejvyššímu správnímu soudu. Jestliže krajský soud v rámci doplnění dokazování zjistil, že ve správním spise, registračním spise je poznámka o plné moci z 1. 2. 2006 bez upřesnění a stěžovatel nedokázal uvést, komu tuto udělil a v jakém rozsahu, a vyšel proto i z chování stěžovatele a p. K. v průběhu daňové kontroly dle spisu, nedopustil se nesprávného posouzení účinnosti plné moci. Tvrzení stěžovatele (**bod 28**), že zde byla objektivní překážka dle § 11 odst. 3 ZSDP, neboť jmenovaná již zastupovala v dané době jiný subjekt (p. V. C.) nebylo vzneseno v podané žalobě, ani v jejím včasném doplnění ani v průběhu řízení před krajským soudem a nebylo ani nikdy doloženo, proto ani nemůže závěr krajského soudu zvrátit.

[47] Stěžovatel se nepřipadně dovolává (**bod 30**) rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 46/2009 - 59. V tomto rozsudku soud (stejně jako krajský soud v nyní projednávané věci) v souladu s § 10 odst. 3 ZSDP („...*Není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená.*“) a s judikaturou dovozovanou kvalifikací plné moci v daňovém řízení jako omezené, či neomezené, odkázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 9. 2007, čj. 1 Afs 39/2006 - 79, č. 1353/2007 Sb. NSS, kde konstatoval, že „*(p)lná moc ve světle shora citovaných ustanovení daňového řádu může být v zásadě dvojího charakteru: buď je omezená, tedy taková, kdy je přesně určen její rozsah, nebo neomezená, zjednodušeně řečeno ve všech ostatních případech. Pro posouzení omezenosti plné moci je tak i na základě citovaného ustanovení daňového řádu v první řadě určující skutečnost, zda je nějakým způsobem vymezen její rozsah.*“ Krajský soud proto v souladu s uvedenou plnou mocí, která byla generální plnou mocí pro jednání s označeným správcem daně, správně neshledal postup správce daně vadou řízení, která by mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí ve věci samé, resp. i včasnost a účinky zahájení daňové kontroly dle § 47 odst. 1 a 2 ZSDP. Rovněž v souladu s § 17 odst. 7 ZSDP správce

daně do doby, než jej paní J. K. informovala o vypovězení plné moci, doručoval výzvy jí, jako zástupci stěžovatele s neomezenou plnou mocí.

[48] Namítá-li stěžovatel (**bod 32**), že krajský soud „dotváří rozhodnutí žalovaného“ tím, že uvádí § 264 odst. 4 daňového řádu, o který se však rozhodnutí žalovaného neopírá, není tato námitka důvodná. Již ze shora uvedeného vyplývá, že stěžovatel v odvolání nevznesl žádnou výhradu týkající se prekluze práva doměřit daň, a rovněž i důvod, proč žalovaný v odůvodnění rozhodnutí blíže právní úpravu, na základě níž dospěl k závěru, že k prekluzi práva daň vyměřit nedošlo, neuvedl. Krajský soud pak k žalobní námitce (2. 2.), že daň z příjmů je již prekludována, proto konkrétní ustanovení, z nichž vycházel, uvedl.

[49] Nesouhlas stěžovatele s názorem krajského soudu, že úprava založená na § 264 odst. 4 daňového řádu je přípustným zásahem do jeho práva na právní jistotu ve věci hmotněprávního ustanovení - lhůty pro vyměření daně, není důvodný. Stěžovatel dovozuje, že se jedná o pravou retroaktivitu, pokud se délka a běh lhůt již běžících nově modifikuje dle § 148 daňového řádu.

[50] Obecně by bylo lze mu přisvědčit již s ohledem na usnesení Nejvyššího správního soudu čj. 4 Afs 105/2014 - 38 ze dne 7. 8. 2014, jímž zdejší soud předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. V nyní projednávané věci však došlo k pravomocnému doměření daně do 31. 12. 2012. Jak krajský soud správně dovodil, v daném případě tříletá prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 ZSDP měla skončit k 31. 12. 2009, resp. 31. 12. 2010, protože však došlo před jejím skončením k zahájení daňové kontroly, pak dle § 47 odst. 2 ZSDP začala nová tříletá prekluzivní lhůta běžet od 31. 12. 2009 a účinky zahájení této kontroly zůstaly dle § 264 odst. 4 daňového řádu zachovány a také v této lhůtě byla daň pravomocně doměřena. V daném případě tak oproti případu předkládanému Ústavnímu soudu nedošlo k aplikaci § 264 odst. 4 ve spojení s § 148 odst. 2 daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok, krajský soud toliko poukázal na to, že i podle § 148 odst. 1 daňového řádu je prekluzivní lhůta tříletá. Nelze tak dovodit retroaktivní působení daňového řádu, v daném případě nedošlo k žádnému úkonu, který by běh lhůty podle § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužil.

3. Námitky nezákonnosti zahájení daňové kontroly

[51] K námitkám v bodech **33 až 39** soud odkazuje na vypořádání těchto námitek shora[29][30][31].

[52] K bodům **40 až 42** soud odkazuje rovněž na již uvedený závěr shora[43][44].

4. Námitky nezákonnosti ukončení daňové kontroly

[53] V žalobě (2. 4.) nezákonnost ukončení daňové kontroly žalobce spatřoval jednak v tom, že při ústním jednání dne 22. 9. 2010, jehož předmětem mělo být projednání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007, nepostupovali pracovníci správce daně v souladu s právními předpisy, neboť protokol o ústním jednání dle § 12 ZSDP neobsahuje souvislé vyličení průběhu ústního jednání, není tak veřejnou listinou, o tom svědčí skutečnost, že jednání trvalo pouze 7 minut. Namítl, že tak byl do protokolu zapsán nepravdivý údaj, a to že s ním byl výsledek kontroly projednán v

souladu se zásadou projednací. Do protokolu uvedl, že nesouhlasí, obsah a text byl dopředu připraven, dali mu jej pouze k seznámení a podpisu, nebyl patřičně poučen, a tudíž nevěděl, že má právo na zastoupení, že může podat námitku proti obsahu protokolu, jaký význam má projednání zprávy o kontrole, že může požádat o lhůtu k vyjádření. Zpráva, čítající 53 stran, mu byla předána, nikoli však umožněno se s ní seznámit, reálně to v uvedeném čase nebylo ani možné. Jeho námitky nebyly projednány. Došlo tak k porušení § 16 odst. 4 písm. f), § 16 odst. 6 a § 16 odst. 8 ZSDP.

[54] Krajský soud (str. 16-19) konstatoval postupu zakotvený v dotčených ustanoveních § 16 ZSDP ve znění účinném k datu ukončení daňové kontroly (k 22. 9. 2010), následně zrekapituloval konkrétně průběh daňové kontroly, který jejímu ukončení předcházela. Konkrétně uvedl, že...*“vypracování zprávy o výsledku daňové kontroly předcházela projednání zjištěných nedostatků při ústním jednání dne 13., 20. a 27. 1. 2010 a 4. 2. 2010 (projednání výzvy ze dne 2. 12. 2009), žalobcem byly dodány některé další doklady. Posléze správce daně vydal další výzvu ze dne 10. 2. 2010 k odstranění pochybností. Dne 1. 3. 2010 proběhlo další ústní jednání k projednání výzvy ze dne 10. 2. 2010. Dne 29. 3. 2010 předložil žalobce správci daně další důkazní prostředky. Z protokolu čj. 44628/10/187931506628 ze dne 26. 4. 2010 plyne, že s žalobcem byla podrobně projednána všechna zjištění správce daně, tohoto projednání se účastnila i paní J. K. jako třetí osoba (účetní žalobce, vůči které zprostil žalobce správce daně mlčenlivosti dle § 24 odst. 4 ZSDP), zjištění správce daně byla vtělena do skoro 100 stran protokolu, jehož přílohou byla zjištění týkající se spotřeby materiálu. S ohledem na rozsah zjištění se žalobce se správcem daně dohodl na lhůtě 30 dnů k vyjádření ke zjištěným nedostatkům. Žalobce se písemně vyjádřil ke zjištěným nedostatkům dne 17. 5. 2010. Při ústním jednání dne 26. 5. 2010, kdy byly projednávány závady zjištěné správcem daně na základě provedené daňové kontroly, žalobce předal správci daně některé další doklady (protokoly o oznámení Policii ČR, přijaté faktury od AA CAMAS, kopie předávacích protokolů, zakázkových listů, dodacích listů vystavených AA CAMAS), při tomto ústním jednání měl správce daně k dispozici písemné vyjádření žalobce ze dne 17. 5. 2010. Znovu při ústním jednání konaném dne 23. 6. 2010 (když z protokolu plyne, že předchozí 2 termíny zrušeny pro zaneprázdněnost žalobce) došlo k projednání zjištěných závad, znovu byly žalobcem předloženy některé další doklady. K vlastnímu projednání zprávy o daňové kontrole soud ověřil z protokolu čj. 65642/10/187931506628, že při ústním jednání započatém v 9,30 hod. správce daně žalobci sdělil, že ani nedávno předložené doklady (které byly podrobně hodnoceny) neprokazují daňovou účinnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jednání bylo ukončeno v 10, 45 hod. a žalobce se vyjádřil tak, že s hodnocením správce daně nesouhlasí a odvolá se. Poté byla žalobci předána vypracovaná zpráva čj. 74610/10/187931506628. Podle protokolu čj. 78971/10/1879315506628 byla se žalobcem projednána, žalobce byl poučen a bylo mu sděleno, že správce daně má daňovou kontrolu za ukončenou. K ukončení daňové kontroly připojil žalobce jako vyjádření svůj podpis, po sdělení správce daně o tom, že toho dne byl se žalobcem projednán výsledek zjištění daňové kontroly, žalobce uvedl, že nesouhlasí a že se odvolá.“*

[55] Jestliže krajský soud na základě uvedené rekapitulace průběhu daňové kontroly následně dospěl k závěru, že uvedeným postupem nedošlo ke zkrácení v právech žalobce, nelze přisvědčit stěžovateli (body 44-50), že soud věc přezkoumal pouze povrchně, aniž by zvážil účel institutu projednání zprávy o kontrole, že dílčí jednání v průběhu kontroly nenahrazují projednání konečné zprávy, protože spolupracoval a vše předkládal, a že bylo závěrečné hodnocení pro něj překvapivé.

[56] Závěr krajského soudu, že žalobce /stěžovatel/ mohl reagovat na zjištění správce daně a navrhopat v tomto směru doplnění ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, protože se všemi zjištěními správce daně, učiněnými do 26. 4. 2010 byl tohoto dne seznámen, a s dalšími pak i následně, Nejvyšší správní soud sdílí. V protokolu z tohoto dne čj. 44628/10/187931506628, čítajícího celkem 99 stran, k němuž byla připojena příloha č. 1 (95 stran), byla přehledně uvedena konkrétní zjištění k dani z příjmů za zdaňovací období 2006 a 2007 (i k dani z přidané hodnoty a dani silniční) výslovně označeny čísla faktur, výzvy a na základě nich k nim postupně (s konkrétním označením) doložené doklady a důvody, z jakého správce daně neuznává, že náklady uplatněné na základě uvedených dokladů (např. faktur od spol. AA CAMAS) byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stejně podrobně a adresně jsou uvedeny údaje zjištěné o spotřebě benzínu BA 91+BA 95 (i v Příloze č. 1) i stran uplatněných odpisů dlouhodobého hmotného majetku. Jednání trvalo hodinu, stěžovatel si vyžádal lhůtu 30 dnů, aby se mohl se správcem vymezenými nedostatky seznámit, protokol mu byl předán a reagoval na jeho závěry písemně podáním ze dne 17. 5. 2010 a při jednání následně 26. 5. 2010, kdy předložil správci daně další účetní doklady a důkazy. K dalšímu projednání a předložení důkazů došlo 23. 6. 2010. Dne 1. 9. 2010 byl stěžovatel předvolán jednak k projednání stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu ze dne 17. 5. 2010 a k předaným dokladům jako důkazům v dnech 26. 5. a 23. 6. 2010 a dále k projednání zprávy o daňové kontrole na 22. 9. 2010. Dne 22. 9. 2010 se konalo nejprve od 9,30 do 10,45 hod jednání dle protokolu čj. 65642/10/187931506628 (první protokol), při němž správce daně reagoval na vyjádření a předložené důkazy, sdělil, a to opět konkrétně, proč např. předložené kopie „dodací list- daňový doklad“, opatřené razítkem společnosti AA CAMAS neprokazují ani ve vazbě na skutečnosti zjištěné správcem daně podle protokolu ze dne 26. 4. 2010 uznatelnost uplatněných výdajů. Stěžovatel, aniž by závěr správce daně zpochybňoval věcně, či učinil jiný návrh, uvedl jen, že nesouhlasí a odvolá se.

[57] Je sice pravdou, že následně správce daně v souladu s § 16 odst. 8 ZSDP předložil stěžovateli vypracovanou zprávu o výsledku daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za období 2006 a 2007, která zachycovala závěrečné hodnocení důkazů včetně těch, které žalobce předložil po 26. 4. 2009, s jejichž hodnocením byl seznámen při jednání zaznamenaném v prvním protokolu a nechal žalobce zprávu podepsat, a že dle protokolu o závěrečném projednání této zprávy čj. 78971/10/187931506628 (druhý protokol) samo toto projednání trvalo 7 minut, avšak podpisem zprávy je nutno mít daňovou kontrolu za ukončenou. Stěžovatel totiž opět prohlásil toliko, že nesouhlasí a že se odvolá, nic nenamítl, žádný návrh neučinil, ani k tomuto postupu nevznesl námitku, vzal na vědomí, že podpisem zprávy je daňová kontrola ukončena. Nepostupoval jako v případě předchozího ústního jednání dne 26. 4. 2010, o další lhůtu k vyjádření k předané zprávě nepožádal.

[58] Tvrdí-li stěžovatel v této části kasační stížnosti, že dne 22. 9. 2010 při jednání od 9.30 do 10.45 hod (první protokol), ani následně od 10.50 do 10.57 hod., s ohledem na množství údajů nemohl na závěry konkrétně reagovat, byly pro něj překvapivé, vůbec neodpovídaly stavu skutečnému a byly i v rozporu se zásadou logiky (např. uznání za nákup benzínu jen 14 000Kč) soud musí odkázat na to, že z protokolů z tohoto dne žádné konkrétní výhrady, které by stěžovatel vznesl proti zjištění skutkového stavu, kromě obecného nesouhlasu,

nevyplývají. Byť jednání toho dne (dle prvního a druhého protokolu) netrvalo cca 2 hodiny (**bod 53**), jak krajský soud uvedl, ale jen 1 hodinu a 22 minut, nelze přisvědčit stěžovateli, že za tuto dobu alespoň konkrétní nesouhlas se skutkovým zjištěním nemohl vznést. Hodlal-li stěžovatel uplatnit jednak nesouhlas se skutkovými závěry zprávy o daňové kontrole a současně i se samotným postupem správce daně při projednávání této zprávy, měl tak učinit konkrétním tvrzením a trvat na jeho protokolaci, takový postup je standardním ve všech typech řízení. Z obsahu konkrétního vyjádření by pak bylo lze usoudit, zda stěžovatel uplatňuje „námitky“ proti postupu správce daně nebo zda rozporuje konkrétní zjištění správce daně uvedené v projednávané zprávě, nebylo by pak rozhodné, jakou právní terminologii, případně nesprávně, užívá.

[59] Vliv na správnost závěru krajského soudu, že daňová kontrola byla řádně ukončena, nemohla mít ani skutečnost, že obsah protokolu byl předem připraven (**bod 47 a 53**). S touto námitkou se krajský soud (str. 19 rozsudku) řádně vypořádal a lze na jeho odůvodnění proto odkázat.

[60] Důvodem pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu neshledal Nejvyšší správní soud ani v tvrzení (**bod 47, 51**), že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou, že „jeho nesouhlasná námitka proti obsahu protokolu o ústním jednání do dnešního dne nebyla vyřízena“. Z obsahu žalobního bodu (2. 4.) je zřejmé, že stěžovatel pod touto „námitkou“ míní právě své obecné vyjádření „nesouhlasím a odvolám se“, uvedené v protokolech. Právě posouzení tohoto vyjádření nalezlo svůj odraz v odůvodnění rozsudku krajského soudu k tomuto žalobnímu bodu, protože bylo rozhodné pro závěr, zda daňová kontrola byla řádně ukončena.

[61] Stěžovatel (**bod 52-55**) opakuje a rozvíjí v kasační stížnosti tvrzení v žalobě (2.4.2.), že druhý protokol o ústním jednání neobsahoval náležitosti dle § 12 ZSDP, vylíčení průběhu jednání, dovozuje pak, že tak nejde o veřejnou listinu, namítá, že krajský soud tuto námitku pominul. V tomto mu nelze přisvědčit, krajský soud na str. 18 dole poukázal na první protokol související s navazujícím druhým protokolem. Tím implicitně vyjádřil, že i druhý protokol považuje za veřejnou listinu (mající náležitosti), dostatečnou pro závěr o projednání výsledků daňové kontroly a o jejím ukončení. Krajský soud rovněž správně neshledal důvodnou námitku, že v důsledku předpřipravení protokolu, nemohl žalobce uplatnit námitky, a že tak protokol neobsahuje autentické a souvislé vylíčení průběhu jednání. Pakliže stěžovatel při tomto jednání omezil své vyjádření opět tak, že „nesouhlasí a odvolá se“, nemohl správce daně zachytit do protokolu více. Jestliže týž den již při předchozím jednání správce daně v návaznosti na protokol z 26. 4. 2010 reagoval na následně předložené doklady s tím, že výsledek dříve sděleného zjištění promítnutý do závěrečné zprávy o daňové kontrole se nemění a stěžovatel k tomu uvedl toliko totéž, opakování těchto závěrů správcem daně v druhém protokolu by nemohlo ovlivnit výsledek závěrů stěžovateli již sdělených. Nejvyšší správní soud proto neshledal ani důvodné námitky (**bod 56-59**), že krajský soud nedůvodně rozšiřuje zákonné podmínky ukončení daňové kontroly.

[62] Krajský soud také správně poukázal na to, že ani v žalobě není uvedena žádná konkrétní skutečnost zpochybňující správné stanovení daně, kterou „nemohl v důsledku postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly uplatnit, nespecifikuje, s jakými skutečnostmi a návrhy na doplnění dokazování se správce daně

v důsledku postupu při projednání výsledků daňové kontroly nevypořádal, případně mu neumožnil svým postupem uplatnit některé důkazy či návrhy důkazů.“(bod 60). Lze dodat, že stěžovatel v dotčeném žalobním bodu (2.4.) namítl nezákonnost ukončení daňové kontroly z důvodů procesních, nedostatky skutkových zjištění správcem daně a závěrů uvedených ve zprávě stran vyměření daně namítl v žalobě až v bodu (2.6.). Krajský soud se proto v této části odůvodnění rozsudku vypořádal s procesní obranou žalobce, že postup správce daně při ukončení daňové kontroly (nedostatek poučení apod.) mu zabránil uplatnit námitky proti nesprávnosti skutkových závěrů a neúplnosti dokazování. S žalobním bodem (2.6) se proto vypořádal až následně, k tomu také míří kasační stížnost v bodech 98-129. Z postupu správce daně od zahájení daňové kontroly dne 15. 9. 2009, resp. 29. 10. 2009 až do jejího ukončení 22. 9. 2010, z konkrétních stěžovateli zaslaných výzev a projednání předkládaných dokladů, zejména pak, jak krajský soud uvedl, z předběžného projednání zjištění učiněných správcem daně dne 26. 4. 2010 (kdy tento protokol stěžovatel obdržel) a měl následně prostor až do 22. 9. 2010 k vyvrácení těchto zjištění, nelze mít za to, že by stěžovatel byl zkrácen v právu na svoji obranu a nemohl prokázat správnost údajů uvedených v daňovém přiznání. Tvrzení stěžovatele (bod 61), že „kdyby správce daně požadoval ještě pečlivěji prokázat některou skutečnost, např. u spotřeby benzínu práci jednotlivých strojů, byl by tak učinil“ se proto jeví liché.

[63] Stěžovateli nelze přisvědčit, že nebyl řádně správcem daně poučen (body 62-66). Krajský soud (str. 19) se s touto žalobní námitkou vypořádal způsobem odpovídajícím obecnému tvrzení v žalobě, že žalobce neví, co je obsaženo v § 2 odst. 9, § 24, 25 a § 37 ZSDP. Nelze odhlédnout ani od toho, že stěžovatel byl osobně přítomen více jednáním, při nichž bylo dáno poučení (i za přítomnosti p. K. jako jeho zástupce). Při zahájení daňové kontroly bylo správcem daně dáno poučení o právech a povinnostech dle § 16 ZSDP, argument žalobce, že při tomto úkonu byla přítomna jen p. K., nemůže obstát. Zástupce jedná jménem zastupovaného a úkony vůči němu zavazují zastoupeného. Jestliže byl stěžovatel předvolán přípisem ze dne 1. 9. 2010 i k projednání zprávy o výsledku daňové kontroly lze rozumně předpokládat, že pokud by mu tvrzená neznalost procesního postupu podle § 16 ZSDP bránila v uplatnění jeho práv, mohl se s touto úpravou seznámit, popř. si zvolit již pro toto jednání svého zástupce, o tom, že plná moc paní K. byla vypovězena, věděl. Neučinil-li tak, bylo na něm, aby při jednání dne 22. 9. 2010 uplatnil námitky proti postupu pracovníků správce daně, proti protokolaci z tohoto jednání a podobně. Jak správně krajský soud poukázal, ani v jednom z protokolů z tohoto dne není uvedena žádná námitka proti postupu pracovníků ani žádná výhrada proti protokolaci, jen obecný nesouhlas a vyjádřena vůle podat odvolání. Tvrdí-li stěžovatel v kasační stížnosti, že z důvodu neznalosti zákona vyjádřeným nesouhlasem a užitím termínu „odvolání“, měl na mysli vyjádřit výhrady (resp. podat námitky) proti postupu pracovníků správce daně, a že jeho podpis na protokolu o projednání výsledku daňové kontroly nemůže vyjadřovat souhlas s projednáním daňové kontroly, resp. jejím ukončením, jak dovozuje krajský soud, nelze mu přisvědčit, a to již z důvodů shora uvedených, neboť bylo na něm, aby si střežil svá práva. O právu, nechat se zastoupit stěžovatel bezpochyby, jak z celého případu plyne, věděl, o tom, že může žádat prodloužení lhůty k vyjádření rovněž, neboť jak sám uvádí, při předchozím jednání dne 24. 6. 2010 mu to poradila p. K. (v té době již jen účastna jako třetí osoba). Námitky proti postupu pracovníků správce daně při ukončení daňové kontroly stěžovatel podal až 19. 10. 2010, poté, co mu byly dne 15. 10. 2010 poštou doručeny platební výměry, které z důvodu mezitím předložené plné moci pro nového

zástupce daňovou poradkyni Ing. Jitku Routkovou dne 13. 10. 2010, byly následně doručeny i této jeho zástupkyni (dále též „nová zástupkyně“).

[64] Ze všech uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodným ani shrnující tvrzení stěžovatele (**bod 67**), že *krajský soud postup při ukončení daňové kontroly dne 22. 9. 2010 nevyložil ústavně konformním způsobem, nedbal smyslu a účelu zákonných předpisů, nevyšel ze skutečností zaznamenaných ve spise a jednotlivé úkony vyložil k tíži stěžovatele*.

5. Námitky nezákonnosti

[65] Stěžovatel tvrdí (**bod 68**), že při posuzování námitky 2.1 nicotnosti rozhodnutí žalovaného i dodatečných platebních výměrů soud aplikoval § 77 odst. 1, odst. 2 správního řádu, který na daňové řízení nedopadá, ani stěžovatel nenamítal, že by rozhodnutí o odvolání bylo vydáno věcně nepřislušným správním orgánem (§ 77 odst. 1). Před účinností nového daňového řádu správa daní neměla zakotvený právní výklad nicotnosti rozhodnutí a byl dovozován judikaturou, nicméně ustanovení § 32 ZSDP upravovalo neplatnost rozhodnutí. Daňový řád upravuje nicotnost v § 105, a to odlišně od správního řádu, mezi tyto vady spadají vady, jež činí rozhodnutí vnitřně rozporným nebo právní či fakticky neuskutečnitelným, anebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí správce daně. Této nicotnosti se stěžovatel dovolával pro rozpor mezi výrokem a odůvodněním s ohledem na uváděné právní předpisy.

[66] Tato námitka není důvodná. Stěžovatel předně v žalobě spatřoval rozpor mezi výrokem a odůvodněním jen u rozhodnutí žalovaného, konečně jinak by současně nemohl tvrdit absenci odůvodnění dodatečných platebních výměrů. Jím tvrzený rozpor však neexistuje, jak bylo již krajským soudem správně vyloženo a Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku tento závěr aprobován[16] a násl. V době vydání dodatečných platebních výměrů, jak konečně sám stěžovatel uvádí, nebyla v ZSDP definována nicotnost (ale toliko neplatnost) rozhodnutí, a jak je stěžovateli rovněž zřejmé (viz námitka v **bodu 5**), Nejvyšší správní soud v rozhodnutí čj. 6 A 76/2001 - 96 rozdíl mezi pojmy nicotnost, neplatnost a nezákonnost vymezil. Krajský soud se v rozsudku proto při výkladu pojmu nicotnosti přiměřeně opírá o právní úpravu správního řádu, který v době vydání dodatečných platebních výměrů jako jediný tento pojem definoval, přitom tak dbal zásady bezrozpornosti právního řádu. Nezákonnost rozsudku krajského soudu pak nemůže způsobovat skutečnost, že neprovedl srovnání s § 105 daňového řádu (účinného až od 1. 1. 2011) za situace, kdy jak § 77 odst. 2 správního řádu (*„Nicotné je dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního.“*) tak § 105 odst. 2 daňového řádu (*„Nicotné je rozhodnutí, pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.“*) definují důvod způsobující nicotnost rozhodnutí, jehož se stěžovatel (navíc mylně) dovolával, shodně.

[67] K opakované argumentaci stěžovatele v kasační stížnosti (body **69-75**) stran aplikace nepřijatelné pravé retroaktivity správcem daně i žalovaným, dovozované stěžovatelem

z toho, že rozhodovali podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tj. podle stěžovatele k datu vydání svého rozhodnutí, Nejvyšší správní soud odkazuje na již shora uvedené [16]a násl. O daňové povinnosti za období 2006 tak bylo rozhodnuto podle zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2006, tj. od 1. 1. 2006 a za zdaňovací období roku 2007 podle znění zákona o dani z příjmu účinného od 1. 1. 2007.

[68] Akcentuje-li stěžovatel (**bod 75.1. a 75.2.**), že krajský soud užil slovní spojení „ve znění platném“ nikoli „účinném“ v době vzniku daňové povinnosti, nejde o vadu, která by způsobovala nezákonnost rozsudku krajského soudu. Z kontextu odůvodnění rozsudku je zjevné, že při vysvětlení pojmu „ve znění pozdějších předpisů“, který je standardně běžně užíván, krajský soud v tomto ohledu shledal určitost, jednoznačnost a srozumitelnost napadených rozhodnutí za nespornou.

[69] Namítá-li stěžovatel absenci odkazu na konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu v rozhodnutí žalovaného, je nutno uvést, že v žalobě (bod 2.1.) napadal předně rozhodnutí žalovaného, který rozhodoval o odvolání a postupoval proto podle procesního ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, jak je v něm uvedeno. Skutečnost, že odvolání směřovalo proti rozhodnutí ve věci daně z příjmů byla vyjádřena označením tohoto příslušného předpisu. Reagoval-li krajský soud současně na výhradu žalobce, že ustanovení hmotněprávního předpisu nebyla označena konkrétně v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, tím, že žalovaný rozhodoval o odvolacích důvodech, které byly procesního charakteru, je nutno mu přisvědčit, protože aplikace konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu nebyla rozporována. Pro úplnost je proto nutno odkázat na závěr krajského soudu citovaný v **bodu 74**, který nelze považovat za účelový, ale správný. Argumentaci stěžovatele (bod **75.3**), že *vznášet jiné hmotněprávní námitky nemohl v odvolání, protože jeho zástupkyni, kterou jsi zvolil až po 22. 9. 2010, nebylo umožněno správcem daně dne 13. 10. 2010, 27. 1. 2010 a dne 7. 2. 2010 plně nahlížet do spisu a seznámit se s konkrétními důvody doměřené daně a důkazními prostředky; logicky proto jeho námitky směřovaly hlavně do procesních pochybení, v důsledku nichž byla chybně dodatečně doměřena daň*, nelze přisvědčit. Opak vyplývá ze samotného tvrzení stěžovatele, že pokud by při ukončení daňové kontroly byl poučen a dán mu tak prostor pro uplatnění dalších návrhů a důkazů, byl by tak učinil, především však rozsah skutkových zjištění a závěrů z nich učiněný podle příslušných ustanovení hmotněprávního předpisu na základě adresně označených podkladů, které stěžovatel postupně předkládal a z nichž správce daně vycházel je obsahem zprávy o daňové kontrole, tato pak byla rozhodným podkladem pro stanovení daňové povinnosti. Namítané vady postupu při nahlížení do spisu (viz níže okruh 7.) tak nemohly zkrátit stěžovatele v právu na obranu.

6. námitky do rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2011

[70] Stěžovatel v žalobě podané krajskému soudu navrhl (samostatným petitum), aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného o zamítnutí jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení[2] o námitkách stěžovatele ze dne 19. 10. 2010 vznesených proti postupu pracovníků správce daně při ukončení daňové kontroly. V odůvodnění žaloby (2.3.3.) žalobce toliko namítl „že v rozhodnutí o odvolání žalovaného o zastavení řízení byla také uvedena nepravdivá skutečnost, a to, že žalobce v průběhu daňové kontroly zastupovala

paní J. K.“, a to v souvislosti se svými námitkami „Nezákonnost zahájení daňové kontroly“. Konkrétní námitky proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly učinil žalobce obsahem samostatného žalobního bodu (2.4.) „Nezákonnost ukončení daňové kontroly“ a krajský soud se s nimi vypořádal, jak shora uvedeno [53]. V žalobě podané v této právní věci (oproti žalobě vedené pod sp. zn. 59 Af 44/2011 proti rozhodnutím ve věci daně z přidané hodnoty) nebyly ani jiné konkrétní vady rozhodnutí o zastavení řízení či odvolacího rozhodnutí vzneseny (i v kasační stížnosti stěžovatel odkazuje na sp. zn. 59 Af 44/2011, v níž se domáhal zrušení téhož rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2010).

[71] Krajský soud (str. 20) v odůvodnění rozsudku odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 86/2004 - 54, dle něhož je povinen zkoumat, zda napadené rozhodnutí o zastavení řízení má povahu rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. Následně vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 116/2005 - 137, podle něhož obranou proti vyřízení námitek proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly není žaloba proti rozhodnutí správního orgánu, ale je zde dána legitimace k žalobě podle § 82 s. ř. s., samotné rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníka správce daně není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud pak dovodil, že tak ani rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podání námitek vznesených ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto žalobu v této části odmítl dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jako nepřipustnou z důvodu kompetenční výluky dle § 70 písm. a) ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s. Dodal, že „*námitky vznesené proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly žalobce zároveň označil jako důvody, v nichž spatřoval nezákonnost daňové kontroly, jež mohla mít vliv na zákonnost doměření daně, a soudem byly tyto námitky řádně vypořádány právě jako součást žaloby směřující proti dodatečným platebním výměrům správce daně a rozhodnutí žalovaného.*“

[72] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, tvrdí, že žalobou proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení a provádění daňové kontroly po nevyřízení námitek ze dne 19. 10. 2010 (o nichž bylo následně řízení zastaveno) u krajského soudu brojil v řízení vedeném pod sp. zn. 59 A 9/2011, i tato byla však soudem 16. 7. 2011 odmítnuta, aniž byla věcně přezkoumána. Je proto pro stěžovatele překvapivé, že je stejným soudem poukazováno na to, že obrana proti výše uvedenému rozhodnutí měla být mít charakter jiné žaloby, ač takovou soud odmítl jako neprojednatelnou. Stěžovatel je názoru, že vyřízení námitek v průběhu daňové kontroly není samostatně žalovatelné správní žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, ale jeho nezákonnost může být žalována spolu se správním rozhodnutím ve věci. Krajský soud měl napadené rozhodnutí ze dne 28. 6. 2011 v rámci této žaloby přezkoumat, nikoliv odmítnout; rozsudek proto považuje za nepřezkoumatelný.

[73] Nejvyšší správní soud stěžovateli nemohl přisvědčit. Právní závěr krajského soudu, že rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci žalobcem podaných námitek ze dne 19. 10. 2010 není rozhodnutím dle § 65 s. ř. s., znamená, že jej nelze samostatně napadnout správní žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s.; tento závěr stěžovatel konečně sdílí. Žaloba, která tak navrhovala samostatným petitem zrušit tato rozhodnutí postupem podle § 65 s. ř. s., proto musela být odmítnuta, protože o každém samostatném návrhu musí být výrokem

rozhodnuto. Stěžovatel se však mýlí potud, že krajský soud neučinil předmětem svého přezkumu samotné námitky podané proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly, a tedy implicitně i závěry vyslovené v napadených rozhodnutích správce daně o těchto námitkách. Řízení o námitkách proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly bylo zastaveno správcem daně proto, že správce daně shledal tyto nedůvodnými; učinil závěr, že došlo k ukončení daňové kontroly dne 22. 9. 2010 řádně, a proto také samotné námitky podané až po ukončení daňové kontroly dne 19. 10. 2010 shledal návrhem nepřipustným a řízení o nich zastavil. Krajský soud, protože žalobce tytéž námitky proti postupu správce daně při ukončení daňové kontroly učinil samostatným žalobním bodem, přezkoumal rovněž takto namítaný postup správce daně a námitky neshledal důvodnými. Ve vztahu k žalobou samostatně napadeným rozhodnutím ve věci námitek však nemohl učinit jiný výrok, napadená rozhodnutí (důvody o něž se tato rozhodnutí opírala) však byly předmětem přezkumu) ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. jako jiný úkon správního orgánu. Odmítnutí žaloby v části směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2011 tak nevedlo ke zkrácení v právech žalobce na vypořádání všech žalobou uplatněných důvodů.

[74] Odmítnutí žaloby proti těmto rozhodnutím pak v intencích závěrů krajským soudem citované judikatury zdejšího soudu nemohlo být překvapivé. Jestliže se žalobce domáhal žalobou proti nezákonnému zásahu ochrany u soudu pod sp. zn. 59 A 9/2011, která byla odmítnuta 16. 7. 2011 a jím tvrzený zásah měl spočívat v zahájení a provádění této kontroly (nikoli v jejím ukončení), a to po „nevyřízení námitek ze dne 19. 10. 2010“, je zřejmé, že tak činil po zastavení řízení ve věci námitek rozhodnutím ze dne 3. 11. 2010, ale dříve, než bylo rozhodnuto o jeho odvolání rozhodnutím dne 28. 6. 2011 (doručenému až 7. 7. 2011), předně však až po ukončení daňové kontroly a vydání platebních výměrů, tj. rozhodnutí ve věci samé, kdy přezkoumání tohoto postupu se bylo-lze domáhat již v odvolání proti vydaným platebním výměrům a následně žalobou u soudu proti rozhodnutí žalovaného dle § 65 s. ř. s., jak stěžovatel učinil právě v nyní projednávané věci.

7. Námitky proti postupu při nahlížení do spisu

[75] Stěžovatel v podané žalobě krajskému soudu (2.5.1.-2.5.3 a dále 2.5.6.) tvrdil, obdobně jako v kasační stížnosti (**bod 79-80**), že po nezákonném ukončení daňové kontroly si sjednal novou zástupkyni, daňovou poradkyni, které dne 13. 10. 2010 nebylo umožněno se seznámit v požadovaném rozsahu s daňovým řízením, s průběhem daňové kontroly a důkazními prostředky, které správce daně shromáždil. Odvolání proti omezení rozsahu nahlížení do spisu bylo vyhověno rozhodnutím ze dne 4. 11. 2010 čj. 90413/10. Dne 7. 2. 2011 se proto opětovně dostavila ke správci, aby realizovala své právo na nahlížení daňového spisu, a to v důsledku výzvy správce daně k doplnění odvolání, i tentokrát jí nebylo umožněno řádně do spisu nahlížet a seznámit se shromážděnými důkazními prostředky, proto uplatnila tuto skutečnost jako námitku odvolací. Bylo podáno odvolání proti rozsahu omezení nahlížení do spisu 22. 2. 2011 a následně i podnět k prošetření vyřízení stížnosti. Přestože zástupkyně stěžovatele uvedený den 7. 2. 2010 žádala o ověřený opis obsahu spisu týkajících se zdaňovacích období roku 2006 a 2007, nebylo jí umožněno nahlédnutí v plném rozsahu, byl jí předložen jen seznam některých písemností kontrolního a vyměřovacího oddělení, pod položkou č. 50 jí byly předány obálkové balíky neidentifikovatelných písemností ve spise neuvedených (cca 500

písemností), nikde nebylo podchyceno, o jaké se jedná, které jsou veřejné. Opětovně žádosti o vydání kompletního soupisu obsahu spisu, resp. kompletního seznamu písemností ve spise (vedeném dle zákona o archivnictví a spisové službě) nebylo vyhověno. V žalobě žalobce zdůraznil, že pod položkou č. 50 v obsahu spisu byly zástupkyni sice předány obálkové balíky neidentifikovatelných písemností co do množství, obsahu, původu a označení pořadového čísla dokumentu a na obálkách byl nadepsán druh daně, ale rozhodně tyto balíkové obálky neobsahovaly přehled o tom, kolik a jaké konkrétní písemnosti v nich uloženy jsou, takového přehledu se dožadoval a nebyl mu předán, proto bylo podáno odvolání, které bylo v souladu s daňovým řádem překvalifikováno jako stížnost.

[76] Krajský soud v odůvodnění rozsudku (str. 21 a násl.) k tomuto žalobnímu bodu mj. uvedl, že dle obsahu spisu „sdělením ze dne 1. 2. 2011 správce daně zástupkyni žalobce sdělil, že pod pořadovým č. 50 jsou vedeny poznámky správce daně (veřejná část a neveřejná), kdy se jedná o převážně kopie dokladů, které předložil žalobce a které mu byly následně vráceny, s tím, že poznámky jsou v obálkách, na nichž je uveden obsah obálky s označením druhu daně a zdaňovacího období a obecný název písemností a označení čj. a dat protokolů o ústním jednání, kdy byly písemnosti jako důkaz předloženy, s tím, že položka č. 50 není ve spisu týkajícím se silniční daně, ale ve spisu vedeném ve věci daně z příjmů fyzických osob, protože poznámky jsou vedeny společně. Popsané skutečnosti nejsou mezi účastníky sporné, žalobce je výslovně zmiňuje v žalobě.“

[77] Napadá-li stěžovatel (**bod 85, 86**) toto citované sdělení pracovníka správce daně ke dni 1. 2. 2011, jako subjektivní vyjádření pracovníka správce daně s tím, že jím tvrzené skutečnosti vůbec nevyplývají z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 1. 2011, v němž byl zachycen stav spisu, a že soud nevzal v úvahu procesní situaci, kdy si stěžovatel zvolil novou zástupkyni, ta však nebyla obeznámena s obsahem jednotlivých důkazních prostředků, které získal správce daně v průběhu daňové kontroly, není tato dílčí námitka důvodná. Jestliže se již 27. 1. 2011 při jednání a nahlížení do spisu zástupkyně domáhala kopií písemností a dokladů a byly jí předloženy doklady (asi 500), aniž by existovalo jejich zařazení ve spise či soupis, jak namítala, a bylo jí vysvětleno, že doklady byly předkládány v průběhu řízení u silniční daně a souběžně se týkaly i daně z příjmů a daně z přidané hodnoty a proč (jak i ze stěžovatelem citovaného protokolu v kasační stížnosti vyplývá) a zástupkyně nepovažovala identifikaci dle obsahu poznámek k jednotlivým obálkám s doklady (bez vytvoření seznamu dokladů) za dostatečnou, je zřejmé, že následně dne 7. 2. 2011 trval jen spor o to, zda doklady v seznamu spisu evidované pod položkou č. 50 a uložené v obalech s poznámkami (obsahem obálky s označením druhu daně a zdaňovacího období a obecný název písemností a označení čj. a dat protokolů o ústním jednání, kdy byly písemnosti jako důkaz předloženy), mají být současně evidovány a označeny jeden každý zvlášť, tj. vytvořen seznam dokladů ke každé obálce. Z protokolu ze dne 7. 2. 2011, čj. 15509/11/187912500943, jak krajský soud uvedl, plynulo, že zástupkyně žalobce požadovala nahlížet do spisu, „byly jí předány opisy seznamů písemností ze spisu. Na vlastní fotoaparát si zástupkyně pořídila kopie písemností. Bylo jí sděleno, že složka č. 50 (kontrolní poznámky) nemají samostatný seznam písemností a byly jí předloženy k nahlížení. Zástupkyně do nich odmítla nahlížet, dokud nebude vyhotoven seznam těchto písemností a sdělila, že si podává odvolání do rozsahu, v jakém jí bylo do spisu umožněno nahlížet, neboť není zřejmé, co balík obsahuje. Výzva k zaplacení správního poplatku ve výši 2790 Kč se týkala zaplacení správního poplatku za vydání kopií daňových přiznání, které

správce daně obdržel od žalobce. Správce daně zástupkyni sdělil data nabytí právní moci platebních výměrů vydaných konkludentně, ubezpečil ji o tom, že spis je kompletní a že jí bylo umožněno nahlédnout do všech důkazních prostředků týkajících se daňové kontroly a doměření daně.“ Rovněž z rozsudku vyplývá, že odvolání do rozsahu, v jakém bylo umožněno do spisu žalobce nahlédnout, resp. stížnost (dle § 261 ve spojení s přechodným ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu) nebyla shledána důvodnou (sdělení dne 22. 4. 2011), neboť dne 7. 2. 2011 byl zpřístupněn celý spis žalobce k nahlížení včetně položky č. 50 – nadepsaných obálek s vypsávanými typy dokumentů a nebylo povinností správce daně vést seznam těchto písemností.

[78] Krajský soud proto podle Nejvyššího správního soudu správně vystihl, že „podstatou žalobní námitky není zpochybnění rozsahu, v němž bylo zástupkyni žalobce do spisu umožněno nahlédnout, ale vlastně to, že několik obálek, které obsahovaly poznámky správce daně a kopie důkazních prostředků předložených žalobcem a které byly nadepsány do co druhu daně a zdaňovacího období a opatřeny obecným označením druhu písemností a vedeny pod položkou č. 50 spisu, neobsahovalo podrobný soupis všech těchto pořízených listin založených do obálek. Pokud byl žalobce dopředu správcem daně upozorněn na to, jaký druh listin se v obálkách vedených pod položkou č. 50 nachází (viz. sdělení správce daně ze dne 1. 2. 2011) a při ústním jednání dne 7. 2. 2011 byly žalobci zpřístupněny i tyto obálky, které obsahovaly podklady pro vyměření daňové povinnosti, což žalobce nijak nerozporuje, nelze dospět k závěru, že žalobce byl zkrácen na svém právu nahlížet do spisu dle § 23 ZSDP způsobem, který mohl mít vliv na stav důkazního řízení, tj. způsobem, který mohl negativně ovlivnit možnost žalobce předkládat či označovat další důkazní prostředky či doplňovat odvolací námitky a vznášet další argumenty proti úvahám, zjištěním a závěrům správce daně zachycených ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce pak tuto námitku nespojuje s tvrzením, že by snad v důsledku nevedení a nepředložení seznamu písemností, které mu byly předloženy k nahlížení dne 7. 2. 2011, došlo k nesprávnému stanovení jeho daňové povinnosti, protože správce daně k některému z jím předložených účetních dokladů (soud k tomu konstatuje, že převzetí účetních dokladů bylo vždy zachyceno v protokolech o ústním jednání, proti jejichž obsahu žalobce nic nenamítal) nepřihlédl a zcela jej jako důkaz opomenul. Pokud žalobce namítá, že v důsledku toho neví, co se stalo důkazním prostředkem a co nikoli, nikde není zachycen jejich obsah, není jeho obrana důvodná. Žalobce zcela opomíjí, že tyto skutečnosti byly podrobně zachyceny správcem daně ve zprávě o daňové kontrole čj. 74610/10/187931506628 a hodnocení důkazních prostředků bylo předmětem četných ústních jednání, která předcházela projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Soud uzavírá tím, že v daném případě neumožnění nahlédnout do soupisu písemností v obálkách z důvodu nevedení takového soupisu písemností určité složky spisu, která prokazatelně byla žalobci předložena k nahlížení, nepovažoval za podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.“

[79] Odmítá-li stěžovatel (**bod 87,88**) tento závěr soudu, protože nepřihlíží k procesní situaci, kdy je zřejmé, že jeho nová zástupkyně při sepsání odvolání či žaloby nemohla konkrétně namítat, k čemu nebylo přihlédnuto, jestliže ani nevěděla, co ve spise shromážděno je, nelze mu přisvědčit. Nová zástupkyně stěžovatele se mohla seznámit s obsahem všech protokolů o jednáních založených ve spise, z nichž vyplývalo, jakým způsobem na výzvy správce daně v průběhu daňové kontroly daňový subjekt reagoval, které doklady doložil a které mu byly průběžně vráceny, aniž by vznesl proti tomuto

postupu námitky. Z protokolu ze dne 26. 4. 2009, kdy předmětem jednání bylo projednání zjištěných závad z kontroly mj. daně z příjmů fyzických osob za r. 2006 a 2007, plyne ohledně vytýkaných závad ke konkrétnímu zdaňovacímu období např. stran nákladů uplatněných v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů číslo přijaté faktury, od jakého subjektu s jeho adresou, částka bez DPH, účet a předmět plnění, z čeho seznal správce daně vytýkaný rozpor (např. dle knihy evidence přijatých faktur, záznamní povinnosti apod.), k čemu byl daňový subjekt po zjištění tohoto rozporu vyzván, jaké doklady ke konkrétní faktuře dále postupně doložil, popř. z jakého protokolu plyne, že nebyly doloženy, jak daňový subjekt pochybnosti vznesené správcem daně vysvětlil (s odkazem na protokol z jednání), výsledky dožádání apod. Ke každé dílčí části protokolu byla uvedena rekapitulace, následně pak ke zdaňovacímu období celková rekapitulace neprokázaných nákladů. Obdobně je veden první protokol ze dne 22. 9. 2010. Zpráva o daňové kontrole rovněž obsahuje konkrétní označení dokladů předložených stěžovatelem v rámci kontroly, z nichž správce daně vycházel (číslo faktury, datum, označení dodavatele, který je vystavil, doklady k nim se vztahující), důvod, pro který správce daně neuznává vynaložení nákladů za prokázané doklady navazujícími na ně a kdy byly tyto předloženy. Protokoly z jednání byly v opisu po jednání předávány zástupci stěžovatele (např. protokol ze dne 1. 3. 2010, kde byl i stěžovatel osobně, protokol ze dne 26. 4. 2010, kde byl sám), nadto při nahlížení mohla zástupkyně o kopie požádat, pokud si je neofotila (podle obsahu spisu byly některé na její žádost i zaslány). Nemůže být ani sporu o tom, že jen na základě dokladů ve zprávě o daňové kontrole identifikovaných, kdy vyjma sdělení dožádaných správců daně šlo o doklady, jimiž stěžovatel disponoval v originále, popř. rekonstruované kopii jím vyhotovené (neboť nikdy nenamítal, že by mu nebyly správcem daně vráceny), správce daně neuznal konkrétní uplatněné náklady a vydal dodatečné platební výměry. Nejvyšší správní soud proto závěr krajského soudu shledal v souladu se zákonem.

[80] Namítá-li stěžovatel, že se krajský soud nevyjádřil k jeho námitce porušení zákona o archivnictví a vyhlášky o spisové službě, resp. že tak nebyl veden před 7. 2. 2011 (**bod 80, 90, 91, 95**) správní spis, zejména pol.č. 50, a že tak nebyl ani předložen soudu, Nejvyšší správní soud k tomu musí upřesnit, že žalobní námitka (2.5.2.) v tomto směru obsahovala toliko obecné tvrzení, že byl požadován kompletní obsah spisu, resp. soupis kompletního obsahu spisu, s důrazem právě na položku č. 50. Krajský soud sice toliko uvedl, že správce daně nebyl povinen vést seznam písemností v této položce. Nejde však o absenci vypořádání se s námitkou, a to vzhledem k její obecnosti, v takovém rozsahu, že by měla vést ke zrušení rozsudku. Nejvyšší správní soud dodává, že z vyrozumění žalovaného ze dne 29. 6. 2011 k „Prošetření způsobu vyřízení stížnosti...“ ze dne 11. 2. 2011 proti rozsahu nahlížení do spisu vyplývá, že stěžovateli byl podle Spisového a skartačního řádu územních finančních orgánů vysvětlen postup při vedení spisů, na to rovněž i krajský soud poukázal na str. 22, třetí odstavec zdola.

[81] Tvrdí-li stěžovatel v kasační stížnosti (**bod 80**), že odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu mělo být vyřízeno jako odvolání dle § 264 odst. 8 daňového řádu, nikoli jako stížnost, je nutno uvést, že v žalobě (2.5.2) uvedl „..., proto bylo podáno odvolání, které bylo v souladu s daňovým řádem překvalifikováno na stížnost“. Krajský soud na str. 22 odst. 2. zdola se k této otázce vyjádřil, („*Nahlížením do svého daňového spisu se žalobce v zastoupení své zástupkyně domáhal v daňovém řízení zahájeném za účinnosti ZSDP, podle přechodného ustanovení § 264 odst. 8 daňového řádu se proto při vedení spisu a nahlížení do*

spisu postupuje podle ZSDP, žalobcův nesouhlas s rozsahem, v němž mu do spisu bylo povoleno nahlédnout, byl již procesně vyřízen postupem podle § 261 ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu.“), namítané tvrzení v kasační stížnosti je nedůvodné.

[82] Stěžovatel /stejně jako v žalobě (2.5.3) namítá/**(bod 81,82)**, že ač podaná stížnost zástupkyní stěžovatele nesmí být jemu na újmu, správce daně zaslal dne 9. 5. 2011 stížnost na zástupkyni žalobce Komoře daňových poradců, současně byla porušena mlčenlivost správce daně. Následná stížnost na tento postup správce daně nebyla vyřízena. Stížnost ředitele finančního úřadu byla pak disciplinární komisí daňových poradců shledána neodůvodněnou. Nesouhlasí s krajským soudem, že z obsahu předloženého správního spisu není patrné, že by tato okolnost jakkoliv ovlivnila procesní postup správce daně a žalovaného vůči stěžovateli v probíhajícím daňovém řízení. Stěžovatel je opačného názoru; právě podání jeho stížnosti mělo za následek, že jeho zástupkyně byla správcem daně zastrahována, postup správce daně považuje za rozporný s jeho právem na právní zastupování od počátku jednání. Nejvyšší správní soud nepovažuje tuto námitku za důvodnou. Opačný názor stěžovatele či nesouhlas se závěrem soudu není námitkou projednatelnou, stěžovatel byl zastoupen v daňovém řízení novou zástupkyní od okamžiku, kdy správci daně jí udělenou plnou moc doložil, pro realizaci jeho práva, jak bylo shora uvedeno, byl jeho zástupkyni přeložen správní spis k nahlížení v rozsahu zákonem předpokládaném, který účinnou obranu neznemožnil ani významným způsobem neztížil. Po podání stížnosti zástupkyní stěžovatele v únoru 2011 již rozhodoval žalovaný o podaném odvolání proti dodatečným platebním výměrům a až do jeho rozhodnutí mohlo být odvolání doplněno.

[83] Stěžovatel tvrdí (**bod 83,84**), že v souvislosti s podanou kasační stížností a se změnou organizace finanční správy dne 3. 3. 2013 požádal příslušný orgán finančních správy o poskytnutí informace na jakém místě je umístěn spis stěžovatele nebo jeho příslušná část a požádal o korespondenční nahlížení do spisu (zaslání obsahu spisu), reagováno bylo až po dvou měsících 3. 5. 2013 a nedozvěděl se, kde jsou písemnosti uloženy, pouze obecně bylo uvedeno, že jsou na územním pracovišti Jablonec nad Nisou, nebylo vyhověno žádosti o korespondenční nahlížení, soupis obsahu spisu mu nebyl zaslán. Toto tvrzení však pro posouzení věci krajským soudem (a přezkum jeho rozsudku) není relevantní. Krajský soud musí vycházet ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí, které přezkoumává na základě správního spisu mu předloženého (§ 75 s. ř. s.). *(Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že správní spis byl zdejšímu soudu předložen dne 5. 3. 2013 i s „neveřejnou částí“, obsahuje seznam písemností, pod položkou č. 50 je vyrozumění k žádosti o sdělení důvodů rozdílu, obálky s poznámkami správce daně a kopiemi dokladů jeho součástí nejsou).*

[84] I z další argumentace stěžovatele (**bod 89,90-92**) je zjevné, že zkrácení ve svých právech při nahlížení do spisu a v možnosti realizovat řádně svou obranu, dovozuje z toho, že obálky s poznámkami správce daně a s kopiemi dokladů (pol. č. 50, která mu byla dána k nahlédnutí 7. 2. 2011, do níž však nahlížet odmítl s tím, že neobsahuje seznam písemností), není součástí spisu, v čemž spatřuje jeho nekompletnost. Jeho tvrzení, že se o existenci neveřejné části spisu dozvěděl až po podání žaloby 30. 5. 2012 u Finančního úřadu v Hustopečích, a že zde při nahlížení byly zástupkyni ukázány některé (správcem daně původně zatajené) další „obsahy spisu písemností“, jak při jednání krajského soudu uvedl, je nutno odmítnout již s ohledem na jím samým citovaný

protokol z jednání již ze dne 27. 1. 2011 (k **bod**u 86), kde z vyjádření správce daně vyplývá, že „...z tohoto důvodu byly vedeny pouze jedny poznámky rozdělené na veřejnou a neveřejnou část obsažené ve spisu daně z příjmů fyzických osob.....Zástupci daňového subjektu byla dána možnost k nahlédnutí do veřejné části poznámek ke kontrole a bylo jí zároveň umožněno nahlédnout do jednotlivých písemností-dokladů (faktur týkajících se kontroly daně silniční za roky 2006 a 2007“. Krajský soud v rozsudku uvedl, že „Pokud žalobce při ústním jednání namítal, že má seznam listin, se kterými nebyl seznámen, protože byly součástí neveřejné části spisu, pak soud konstatuje, že takový seznam soudu ani nepředložil a soudu svoje tvrzení v tomto směru nijak neprokázal. Za rozhodující soud považuje, že podle § 23 odst. 2 ZSDP nebyl daňový subjekt do neveřejné části spisu oprávněn nahlížet. Žalobce nenamítal, že by některé konkrétní listiny byly do neveřejné části spisu zařazeny v rozporu s § 23 odst. 2 ZSDP, či že správce daně a žalovaný v daňovém řízení nesprávně posoudili důvody, pro které se žalobce domáhal nahlédnutí do neveřejné části spisu, neboť takové požadavky ze strany žalobce zazněly jen ve vztahu k soupisu obálek položky č. 50. Tato část spisu byla žalobci zpřístupněna, jak soud popsál shora.“ Tento závěr soudu koresponduje i s protokolem z jednání ze dne 27. 1. 2011 (předcházejícího jednání 7. 2. 2011), v němž zástupkyně stěžovatele vytýkala, že neexistuje soupis obsahu písemností poznámek v daňové kontrole - veřejná část a žádala „opakovaně o předložení soupisu spisu celé veřejné části, protože ten, který mi byl dosud předložen, neobsahuje všechny písemnosti, které jsou na finančním úřadu v dané věci uloženy.“ Odvolání se stěžovatele na to, že „názor krajského soudu, že do listin zařazených v neveřejné části nelze nahlédnout, je již judikaturou Ústavního soudu překonán“, tak nemá vliv, pakliže se stěžovatel nedomáhal nahlížení do neveřejné části spisu, ač o vedení takové části věděl.

[85] Stěžovatel (**body 85, 90-94,97**) namítá rovněž, že i krajskému soudu nebyl předložen kompletní spis a ten rezignoval na jeho předložení, dokonce i v rozsudku potvrdil, že si je vědom, že součástí předloženého správního spisu nebyly obálky s poznámkami správce daně a kopiemi účetních dokladů předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly, a tedy ani soud nevěděl, co bylo ve složce č. 50. Sám pak dal zapravdu stěžovateli, že zpráva o daňové kontrole není kompletní a konkrétní neuznané daňové doklady jsou uvedeny jinde v dalších protokolech. Soud hodnocení provedené správce daně považoval za správné, aniž by se s těmito důkazními prostředky seznámil. Vady soudního řízení spočívají v tom, že soud rezignoval na předložení úplného správního spisu. Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje již na shora uvedený svůj závěr[79], absence dokladů ve složce č. 50 správcem daně provedené důkazní řízení neoslabuje. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu citovaného shora [78] pak rozhodně nevyplývá, že zpráva o daňové kontrole není kompletní; soud pouze odkazuje na to, že její závěry vychází a jsou vystavěny na skutečnostech zjištěných v průběhu daňové kontroly, s nimiž byl stěžovatel již dříve seznámen (zejména protokolem ze dne 26. 4. 2010, 26. 5. 2010 a prvním protokolem ze dne 22. 9. 2010).

8. Námitky k absenci odůvodnění dodatečných platebních výměrů

[86] Stěžovatel (**body 98, 99, 103,104**) s odkazem na žalobu (2.1.2) opakovaně namítá, že se krajský soud nevyjádřil k jeho námitce, že v rozhodnutí o odvolání absenteje správní úvaha žalovaného, jak se vypořádal se zjištěným skutkovým stavem správce daně a jak posoudil, zda byla správně správcem daně na danou věc aplikována hmotněprávní norma. Odkazuje na závěr vyslovený v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19.

2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006, s tím, že se mu v rozhodnutí o odvolání nedostalo uceleného zhodnocení skutkového a právního stavu, neboť zprávou o výsledku daňové kontroly je žalobce pouze omezeně informován o skutkovém a právním hodnocení věci, ač požádal správce daně po podání odvolání o sdělení důvodu rozdílu, byl opět odkázán na zprávu o daňové kontrole dopisem ze dne 15. 11. 2010.

[87] Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje na závěr uvedený již shora[19], argumentace v žalobě (2.1.2) směřovala jinam, namítána byla nicotnost či nezákonnost pro absenci ustanovení hmotněprávního předpisu ve výroku a odůvodnění rozhodnutí žalovaného. V žalobním bodu 2.6.7. a 2.6.8. pak stěžovatel vytýkal nezákonnost dodatečných platebních výměrů pro absenci jejich odůvodnění, s tím, že byl i dopisem z 15. 11. 2010 odkázán na zprávu o daňové kontrole. Na takto vznesenou námitku krajský soud v odůvodnění rozsudku (str. 24-25) odpovídajícím způsobem reagoval. Uvedl, že „Podle § 32 odst. 3 ZSDP účinného v době vydání dodatečných platebních výměrů platilo, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li tento nebo zvláštní daňový zákon jinak, pokud nejde o případ, kdy správce daně reaguje na tvrzení daňového subjektu beze změny nebo je odůvodnění tomuto daňovému subjektu známé z jiného dokumentu. V takovém případě správce daně na tento dokument ve svém rozhodnutí odkáže. V odůvodnění správce daně stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Z právě citovaného se podává, že ne každé rozhodnutí správce daně muselo obsahovat odůvodnění, ve kterém by správce daně rozebral důvody pro vydání rozhodnutí. Např. právě v případě, kdy odůvodnění rozhodnutí správce daně je již daňovému subjektu známé z jiného dokumentu, pak bylo ovšem povinností správce daně takový dokument, který obsahuje důvody rozhodnutí správce daně, v rozhodnutí označit.“ Krajský soud uzavřel, že tomuto zákonnému požadavku zakotvenému v § 32 odst. 3 ZSDP správce daně dostal, když znovu důvody pro dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob obsažené ve zprávě o daňové kontrole v odůvodnění dodatečných platebních výměrů neopakoval. Obdobně k námitce nesdělení konkrétních důvodů doměření daně ve sdělení správce daně ze dne 15. 11. 2010 dovodil, že obsah sdělení důvodů dle § 32 odst. 9 ZSDP musel zaručit daňovému subjektu možnost seznat důvody rozhodnutí správce daně (hodnocení důkazů a úvahy správce daně dle § 2 odst. 3 ZSDP a hodnocení unesení důkazního břemene a konečné důvody pro doměření daně v určité výši), a dle průběhu daňového řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo v daném konkrétním případě odkaz správce daně na zprávu o daňové kontrole ve sdělení ze dne 15. 11. 2010, čj. 92163/187912506336, podle krajského soudu postačil, protože „správce daně v ní zmiňoval nejen průběh daňové kontroly, ale hodnotil jednotlivě i v souhrnu žalobcem předložené důkazní prostředky podle zásady dle § 2 odst. 3 ZSDP, ze zprávy je zřejmé, že tyto důkazní prostředky správce daně vyhodnotil jako nedostatečné, neprokazující, že určitá část výdajů byla žalobcem uplatněna v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zpráva obsahuje zjištění správce daně, na základě kterých dospěl k důvodům pro doměření daně z příjmů fyzických osob za daná zdaňovací období v dané výši. V takové situaci pak není nutné, aby sdělení správce daně na žádost žalobce podanou dle § 32 odst. 9 ZSDP všechny tyto skutečnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole opakovalo, když žalobci byl stejnopis zprávy o daňové kontrole předán a měl ji tak v plném znění k dispozici a zpráva s ním byla v souladu se zákonem projednána, jako soud vyložil shora.“ Nejvyšší správní soud uvedený závěr sdílí, konkrétní důvody pro doměření daně ze zprávy o daňové kontrole

vyplývají, jsou vyjádřeny přehledně, jasně a srozumitelně, jak co do skutkových i právních závěrů, odůvodnění rozhodnutí, jehož se stěžovatel domáhal, by je tak mohlo toliko převzít.

[88] Dále stěžovatel dovozuje (**bod 100, 101, 105-107**), stejně jako v žalobě (2.6.9., 2.6.10), že zpráva o daňové kontrole je jen jedním z důkazních prostředků a zpracovává ji pracovník pověřený pouze daňovou kontrolou, kdežto k vlastnímu vyměření a hodnocení důkazních prostředků je příslušný pracovník vyměřovacího oddělení, a že mu bylo upřeno právo, aby v jeho věci rozhodoval příslušný pracovník správce daně oddělení vyměřovacího, a že toto řízení de facto neproběhlo (nebylo zahájeno) a vyměřovací spis ani neexistuje (to dovozuje z jednání dne 7. 2. 2011). Správce daně tak nesplnil povinnost zjistit rozhodné skutečnosti pro správně stanovení daňové povinnosti. Nesouhlasí jak se shora uvedeným závěrem krajského soudu, ani s tím, že *„Daňová kontrola byla u žalobce prováděna pověřenými pracovníky správce daně, jejichž jména byla uvedena v jednotlivých protokolech, resp. dalších písemnostech vyhotovovaných v průběhu daňové kontroly. Dodatečné platební výměry pak byly v souladu s § 32 odst. 2 písm. g) ZSDP opatřeny vlastnoručním podpisem pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otiskem úředního razítka se státním znakem. Pracovník, který daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007 žalobci doměřil, tj. stanovil dodatečným platebním výměrem základ daně a její výši, a také penále, nebyl znovu povinen svoje úvahy, jež vedly k doměření daně, žalobci sdělovat v odůvodnění dodatečným platebním výměrů právě s ohledem na znění § 32 odst. 3 ZSDP a skutečnost, že s důvody doměření daně již byl žalobce seznámen. Pokud žalobce vyvozuje z absence celého odůvodnění dodatečných platebních výměrů, že u něj doměření daně neproběhlo, vyměřovací řízení neskončilo, mýlí se. Jak již soud uvedl, zahájením daňové kontroly bylo u žalobce zahájeno daňové řízení, po ukončení daňové kontroly nemusí správce daně již znovu vyměřovací řízení zahajovat. Pokud výsledky daňové kontroly vedou správce daně k doměření daně, vydá dodatečný platební výměr. Tento postup lze dovodit ostatně i ze znění § 16 odst. 8 ZSDP, podle něhož dokonce je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Je zřejmé, že ZSDP žádné další procesní kroky správce daně mezi vypracováním zprávy o daňové kontrole, jejím projednáním a následným vydáním dodatečných platebních výměrů nepředpokládá“.*

[89] Jinému názoru stěžovatele (**bod 106**), že dle ZSDP automaticky bez dalšího nedocházelo k zahájení vyměřovacího řízení, že jej musel zahájit pověřený pracovník oddělení vyměřovacího a že vlastní dokazování je prováděno až v rámci vyměřovacího řízení a musí být patrné z vyměřovacího spisu, nikoliv z kontrolního spisu, na základě čeho se pracovník správce daně při stanovení základu daně odchýlil od přiznání daňového subjektu (s odkazem na zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretencí (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 As 53/2008 – 93), nelze přisvědčit. Zpráva o daňové kontrole je sice jedním z důkazních prostředků, neznamená to však, že je tím vyloučeno, aby se stala důkazním prostředkem jediným, nebyl-li její výsledek při závěrečném projednání (a ani následně po vydání dodatečných platebních výměrů) daňovým subjektem konkrétně navrženými důkazními prostředky, správcem daně ověřenými jako důkaz vyvrácen. Shora citovaný závěr krajského soudu je správný, stejně tak i odmítnutí obecné argumentace v žalobě o nedostatku aktivity správce daně při dokazování, jak ji stěžovatel cituje (**bod 107**) z odůvodnění rozsudku krajského soudu, a lze na ni proto odkázat (str. 26 rozsudku).

[90] Ani dalším důvodům vzneseným v kasační stížnosti (**body 108-129**) nelze přisvědčit. K opakovaným poukazům stěžovatele na předčasné ukončení daňové kontroly, překvapivost jejího výsledku a nedostatku poučení zdejší soud odkazuje na již shora uvedené závěry. Vytýká-li stěžovatel správci daně nesprávné hodnocení důkazů jím doložených v rámci daňové kontroly a následně krajskému soudu, že toto hodnocení převzal, aniž by se sám seznámil s důkazy jím předloženými, je nutno stran rozsahu přezkumu provedeného krajským soudem zdůraznit, že soud je vázán rozsahem a důvody uvedenými v žalobě, jak zdejší soud v úvodu tohoto rozsudku[14] uvedl.

[91] V navazujícím žalobním bodu (2.6.11.) žalobce toliko namítl, s uvozující citací § 31 odst. 8 ZSDP, že „správci daně předložil záznamní povinnost, doložil konkrétní vozidla, jejich technické průkazy, ale správce daně se nedostatečně vypořádal se svou důkazní povinností existence skutečností vyvracejících věrohodnost těchto důkazních prostředků. Nikterak nebylo zdůvodněno jak, kdo a za jakou úplatu připravil starší automobily na STK. Skutečnost, že bylo použito razítko společnosti AA CAMAS, s.r.o. se sídlem Hlušice (zapsáno v obchodním rejstříku až do 19. 9. 2006), nesvědčí o žádných dodatečně vystavených a orazítkováných písemnostech, ani o účelově vystavených dokladech až v den, který je na nich uveden jako den vystavení, jak se mylně domnívá správce daně. Je to poměrně obvyklé, že se stav v obchodním rejstříku rozchází se stavem skutečného sídla a provozování podnikání, přičemž je i obvyklé, že podnikatel poskytuje své služby na více místech. Je zde na místě doplnit dokazování, a to jak u jednatele společnosti CAMAS, tak u vlastníka nemovitosti Hlušice 118 a Chrastavská 24, Liberec 1, aby bylo zjištěno skutečné sídlo“, tvrdil, že sídlo v obchodním rejstříku nic nehovoří o sídle skutečném, dokazování v tomto rozsahu označil za nedostačující, s tím, že na dalším byl nezákonně omezen. „Obdobně nebylo dostatečně vedeno dokazování ani při spotřebě benzinu.“.

[92] Krajský soud na takto vznesené námitky zevrubně stěžovateli odpověděl. K otázce rozložení důkazního břemene dle § 31 odst. 8 písm.c) a § 31 odst. 9 ZSDP vyšel z judikatury zdejšího soudu, zejména rozsudku ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, z něhož citoval: „*Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví [shora citované rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86; nebo obdobně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143), <http://nalus.usoud.cz/>]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 24/2007 - 119, a čj. 9 Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100).*“ Pochopení důkazního břemene správce daně

žalobcem vyhodnotil tak jako nesprávné, namítal-li, že správce daně neprokázal a nezdůvodnil, kdo a za jako úplatu připravil starší automobily na STK. Požadavku identifikace konkrétní skutečnosti, na základě kterých mu vznikly důvodné pochybnosti o věrohodnosti, správnosti a průkaznosti předložených účetních dokladů správce daně dostál, jak krajský soud uvedl, protože „*důvodné pochybnosti správce daně o věrohodnosti žalobcem předložených kopií faktur vystavených AA CAMAS s.r.o. zřejmě a rozhodně se tyto pochybnosti nezakládaly jen na zjištění, že část předložených kopií faktur a předávacích protokolů vozů s uvedením data vystavení do 19. 9. 2006 byla opatřena razítkem dodavatele AA CAMAS s.r.o., kde jako sídlo bylo uvedeno Hlušice, tedy sídlo zapsané v obchodním rejstříku až od 19. 9. 2006, jak soud ověřil z výpisu obchodního rejstříku společnosti AA CAMAS s.r.o. Tyto pochybnosti ohledně uskutečnění obchodních případů plynuly již z toho, že žalobce původně k těmto obchodním případům evidoval v knize přijatých faktur za rok 2006 a záznamní povinnosti k DPH faktury uvedených čísel jako přijaté od J. I., Staré Město pod Sněžníkem a AV Centrum Zlín, a.s., Nebovidy (správce daně měl ověřeno, že se jedná o nekontaktní subjekty). Teprve po výzvě správce daně k předložení faktur přišel žalobce s vysvětlením, že konkrétní faktury byly vydány dodavatelem AA CAMAS s.r.o. a k chybnému zachycení došlo při následném zadávání dodavatelů do počítačového systému (z důvodu krádeží účetnictví a PC) z důvodů podobnosti kódu dodavatele, který byl chybně zadán a způsobil záměnu. Správce daně však žalobci podrobně vysvětlil, že jeho tvrzení nemá za prokázané a svoji argumentaci založil na tom, že kódy dodavatelů, které žalobce uvedl, byly jiné (zjištěno z předložené pokladní knihy za rok 2006), a na tom, že tvrzení o dodatečném chybném zadání přijatých faktur není pravdivé, protože ani na některých účetních dokladech vystavených, případně vytištěných předtím (před tvrzenou krádeží PC) nebyl uveden jako dodavatel AA CAMAS s.r.o., ale právě J. I. či AV Centrum Zlín, a.s. To vše přispělo k důvodným pochybnostem správce daně o věrohodnosti předložených kopií faktur vystavených AA CAMAS s.r.o. Dále původní tvrzení žalobce o tom, že kopie faktur zčásti získal tak, že požádal o jejich opisy, popíral likvidátor této společnosti, který uvedl, že účetnictví mu jednatel této společnosti nepředal a opisy faktur žalobci on nevystavoval. Žalobce se poté bránil tím, že jeho zástupkyně toto uvedla nesprávně, opisy faktur nebyly vyžádány (zde si soud nemohl nevšimnout, že tvrzení žalobce v tomto směru nebyla konzistentní, ve svém vyjádření ze dne 17. 5. 2010 naopak žalobce znovu uvedl, že si kopie zcizených faktur musel vyžádat a nenese odpovědnost za razítko, které dodavatel užívá). Na základě těchto zjištění společně s uvedením až následně zapsaného sídla na předložených kopiích daňových dokladů si mohl správce daně celkem logicky učinit závěr o dodatečném vystavení všech předložených specifikovaných kopií faktur vystavených AA CAMAS s.r.o. Soud neshledal důvodným návrh žalobce na doplnění dokazování před soudem o skutečném sídle a provozování podnikání společnosti AA CAMAS s.r.o., neboť, jak již bylo řečeno, otázka sídla společnosti AA CAMAS s.r.o. nebyla jedinou skutečností, která vyvolala pochybnosti správce daně. Nadto měl žalobce v průběhu daňové kontroly i v průběhu odvolacího řízení dostatek prostoru, aby pochybnosti správce směru v tomto směru rozptýlil, a soud není v soudním přezkumném řízení povolán k tomu, aby nedostatek aktivity žalobce v tomto směru nabízel. Na tom, že správce daně má pochybnosti o daňové účinnosti výdajů, k jejichž prokázání žalobce vyzval, nic nemění ani jeho vyjádření ze dne 8. 10. 2010, že účetnictví žalobce bylo vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. Pochybnosti správce daně o konkrétních účetních případech plynou z celého průběhu daňové kontroly, závěrů zachycených ve zprávě o daňové kontrole a doměření daně z příjmů fyzických osob dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 9. 2010. Vyjádření správce daně až ze dne 8. 10. 2010, tedy až po vydání dodatečných platebních výměrů, tak není důkazem o tom, že veškeré*

účetní doklady byly bezvadné a vyvracející pochybnosti správce daně a toto vyjádření nemůže předchodit závěry správce daně zvrátit. Soud dovozuje, že tímto vyjádřením dal správce najevo jen svou vůli nezahajovat s žalobcem řízení o uložení sankcí či jiných opatření, jak bylo možno z tohoto vyjádření seznat.“

[93] Námitku stran spotřeby benzínu, krajský soud rovněž zhodnotil správně jako nedůvodnou, „*neboť důkazní břemeno v tomto směru leželo na žalobci, což žalobce ostatně nijak konkrétně nerozporuje. Bylo zásadně jeho povinností prokázat, že výdaje, které si v daňových příznacích uplatnil, byly skutečně daňově účinnými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jak k tomu byl správcem daně vyzván. Není tedy na místě vytýkat správci daně, že dokazování v tomto směru nevedl dostatečně.*“

[94] Nejvyšší správní soud uvedený závěr krajského soudu považuje za odpovídající vypořádání uvedeného žalobního bodu. Odmítá-li stěžovatel uvedené závěry s tím, že není fakticky možné, aby si soud pouze z obsahu spisu bez konkrétních důkazních prostředků udělal názor, že byly důvodné pochybnosti o věrohodnosti předložených kopií faktur vystavených AA CAMAS, pokud obsahem předloženého spisu soudu žalovaným nebyly obálky s písemnostmi pod číslem 50, které pravděpodobně tyto kopie faktur obsahovaly, není tato námitka důvodná. Stěžovatel v průběhu řízení před správcem daně a žalovaným veškerou argumentaci postavil právě na odmítnutí nahlédnout do písemností pod č. 50 s tím, že není uveden na obálkách jejich seznam (a to nehledě na to, že šlo o poznámky správce daně a kopie dokladů předložených správci). Nyní v kasační stížnosti obranu vůči závěru krajského soudu opakovaně staví na absenci těchto písemností v předloženém spisu, přesto, že zpráva o výsledku daňové kontroly konkrétní důkazní prostředky, z nichž vychází, označuje, a v průběhu daňové kontroly i po jejím ukončení měl stěžovatel možnost konkrétní věcné námítky stran nedostatku dokazování vznést. Krajský soud si byl vědom, že součástí předloženého správního spisu nebyly obálky s poznámkami správce daně a kopiemi účetních dokladů předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly, tato skutečnost mu nebránila v přezkumu napadeného rozhodnutí v rozsahu a z hlediska vznesených námitek, které nesměřovaly do konkrétního hodnocení předložených účetních dokladů, ale především do procesních postupů správce daně a žalovaného, jak uvedl v rozsudku.

[95] Uvádí-li stěžovatel v polemice se závěry krajského soudu nová skutková tvrzení, je nutno je pro nepřipustnost v řízení o kasační stížnosti odmítnout (§ 109 odst. 5 s.r.s.)

[96] Zdejší soud mj. i v rozsudku čj. 6 Afs 204/2014 konstatoval, že důkazní řízení u soudu nenahrazuje daňové řízení. Uvedl v něm, že „*Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno v řízení před správcem daně, nelze tyto chyby zpravidla dodatečně napravovat provedením důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. února 2009 čj. 5 Afs 44/2008 - 57, ze dne 21. prosince 2010 čj. 2 Afs 74/2010 - 135, body 17-18). Tuto tezi Nejvyšší správní soud blíže rozvinul v dalších rozhodnutích, v nichž uvedl, že při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a současně zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat „obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový*

subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu dne 3. února 2010 čj. 1 Afs 103/2009 - 232, bod 44, srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. listopadu 2011 čj. 8 Afs 37/2011 - 161, bod 38, ze dne 19. května 2011 čj. 5 Afs 22/2010 - 95, či ze dne 21. prosince 2010 čj. 2 Afs 74/2010 - 135, bod 19).

[97] I v daném případě zdejší soud dospěl k závěru, že k takovým vadám v daňovém řízení nedošlo. Rozhodnutí žalovaného nelze označit za překvapivé ani za zatížené zmíněnými zásadními vadami.

[98] Krajský soud rovněž správně námitku nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu absence založení úředního záznamu o určení osoby, která bude rozhodovat, odmítl pro opožděnost, protože byla uplatněna po uplynutí zákonné lhůty k rozšíření žaloby podle § 71 odst. 2 s. ř. s. Dovozuje-li stěžovatel (bod 128), že tuto námitku lze subsumovat pod namítanou absenci „náležitostí rozhodnutí“ o odvolání a dodatečných platebních výměrů (2.1.), není tomu tak. Rozhodnutí podpis oprávněné úřední osoby obsahovala.

V.

Závěr a náklady řízení

[99] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud zhodnotil věc správně. Z výše popsanych důvodů vyhodnotil podanou kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

[100] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný sice ve věci úspěch měl, podle obsahu spisu mu však nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 4. března 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu