



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Agrotech Pleše, s. r. o.**, se sídlem Kardašova Řečice, Pleše 105, zastoupeného JUDr. Zbyňkem Krchňavým, advokátem se sídlem Dačice, Bratrská 303/I, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 5. 2013, č. j. 10 Af 450/2012 - 109,

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** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 28. 3. 2012, č. j. 2144/12-1100, bylo podle § 114 a § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí (platebním výměrům) Finančního úřadu v Jindřichově Hradci (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 6. 2010, č. j. 44820/10/086910304633 a č. j. 44801/10/086910304633, a tato rozhodnutí byla potvrzena. Prvním z platebních výměrů byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 ve výši 71 520 Kč a současně povinnost platit penále ve výši 14 304 Kč, druhým platebním výměrem byla žalobci předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických

osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1330 Kč a současně povinnost platit penále ve výši 266 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, kterou usiloval o jeho zrušení, včetně zrušení obou předcházejících platebních výměrů. Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 5. 2013, č. j. 10 Af 450/2012 - 109, byla žaloba zamítnuta.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, podstatná část žalobních bodů byla vystavěna na tvrzení, že žalovaný ve svém rozhodnutí nereagoval na celou řadu odvolacích námitek, případně, že se nevypořádal se všemi důkazními prostředky, na něž žalobce ve svém odvolání poukázal. Krajský soud v první řadě nedal žalobci za pravdu v tom, že žalovaný nijak nevypořádal námitku, dle které správce daně zdanil jeden a tentýž příjem dvakrát. Odkázal přitom na stranu 3 a 4 rozhodnutí žalovaného, v němž se žalovaný danou otázkou podrobně zabýval, mj. s vědomím procesně předcházejícího rozsudku ze dne 25. 10. 2011, č. j. 10 Af 21/2011 - 98, jímž bylo předchozí rozhodnutí žalovaného zrušeno právě pro opomenutí uvedené odvolací námitky. Krajský soud sice připustil, že vypořádání námitky dvojího zdanění je stručné, zdůraznil ale, že i samotná odvolací námitka nebyla blíže zdůvodněna a podpořena důkazy. Nad rámec odůvodnění rozhodnutí žalovaného krajský soud dodal, že žalobce mohl využít procesního postupu podle § 56 daňového řádu; pokud tak neučinil, nemůže dvojí zdanění úspěšně namítat.

Dále krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení, že žalovaný nechal bez povšimnutí odvolací námitku, že zástupce žalobce (daňový poradce Ing. Pavel Krist; dále též jen „zástupce žalobce“ nebo „daňový poradce“) od správce daně obdržel nedatovaný a blíže neidentifikovatelný dokument nazvaný jako „koncept zprávy o daňové kontrole“. Krajský soud, obdobně jako v předchozím případě, v podrobnostech odkázal na strany 11 a 12 napadeného rozhodnutí a nad jejich rámec dodal, že nesouhlas s důvody uváděnými žalovaným nelze hodnotit jako nevypořádání uvedených námitek. Jako neopodstatněný označil krajský soud rovněž žalobní bod, podle něhož byl zástupci žalobce zaslán poštou dokument, který není uveden v napadených platebních výměrech. Odkázal přitom na strany 12 a 13 rozhodnutí žalovaného a vysvětlil, že správce daně v platebních výměrech uvedl jiné číslo jednací zprávy o daňové kontrole, než kterou žalobci zaslal, nicméně toto pochybení napravil postupem o opravě zřejmých omylů a nesprávností. Krajský soud v této souvislosti sice připustil, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje datum projednání, avšak tato skutečnost je důsledkem žalobcova přístupu, neboť ten se vyhýbal převzetí a projednání této zprávy ve smyslu § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“); správce daně proto zástupci zaslal tuto zprávu poštou. Ani námitka, že žalovaný nijak nereagoval na tvrzení, že žalobce od správce daně neobdržel žádnou z výzev, o kterých se zpráva o daňové kontrole zmiňuje, nebyla krajským soudem shledána jako opodstatněná. Krajský soud odkázal na stranu 8 odstavce 2 rozhodnutí žalovaného, v níž žalovaný rekapituluje data i čísla jednacích výzev, které v daňovém řízení vydal a které se bezprostředně dotýkaly i daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (dále též jen „DPZČ“).

Podle názoru krajského soudu byla žalovaným řádně vypořádána i odvolací námitka poukazující na porušení § 10 odst. 5 ZSDP, tedy na údajnou rezignaci správce daně na řádné vyrozumění daňového poradce o tom, že si jeho a žalobcova jednání vzájemně odporují. Sám žalobce totiž odkazuje na stranu 18 odstavce 2 rozhodnutí

pokračování

žalovaného, tudíž si je vědom, že žalovaný na jeho tvrzení reagoval. Krajský soud připomněl, že námitka směřuje k rozporným tvrzením o obsahu smlouvy o službách, na jejímž podkladě byla vystavena faktura č. 260001 ze dne 31. 12. 2006 na částku 240 000 Kč (dále též jen „faktura č. 260001“). Zatímco jednatel žalobce Alexandr Vinkler správci daně tvrdil, že společně s druhým jednatelem žalobce, Jiřím Šimpachem (z tehdejší pozice členů Sdružení Agrotech) poskytovali žalobci služby spojené s transformací sdružení fyzických osob na společnost s ručením omezeným, zástupce žalobce uvedl, že vyfakturovaná částka představovala úhradu pronájmu vozidla a motorové pily v držení pana Šimpacha. Jelikož zástupce žalobce následně navrhl výslech Jiřího Šimpacha, je zřejmé, že byl o postupu správce daně vyrozuměn, jak to požaduje § 10 odst. 5 ZSDP. Další námitkou, na kterou žalovaný údajně nereagoval, měla být námitka nevyhodnocení výsledků zmíněných jednatelem žalobce, respektive nesdělení důvodů, pro které nebylo o tyto výsledky doplněno odvolací řízení. Krajský soud poukázal na stranu 21 odstavce 1 rozhodnutí žalovaného, v němž žalovaný vysvětlil, proč uvedené výsledky shledal jako bezpředmětné. Měl-li žalobce za to, že daňové orgány porušily snad všechna práva, která daňový subjekt v řízení má, neboť ty samé důkazní prostředky vyhodnotily rozdílně a tendenčně, upozornil krajský soud, že na podporu tohoto tvrzení žalobce nepředložil žádné důkazy; v obecné poloze pak krajský soud takové pochybení neshledal. Žalovaný rovněž na straně 21 a 23 svého rozhodnutí vysvětlil, z jakých důvodů musí být vyfakturovaná částka posuzována jako příjem ze závislé činnosti, jakým způsobem správce daně z této částky vypočetl základ daně a zálohy na DPZČ, jak a proč tuto částku rozdělil a proč je způsob rozdělení pro stěžovatele výhodnější; výpočet byl podrobně rozebrán na straně 10 a 11 zprávy o daňové kontrole. Podle krajského soudu obsahuje rozhodnutí žalovaného na straně 4 až 6 také podrobné odůvodnění, proč správce daně na vyplacené cestovní náhrady nahlížel jako příjmy ze závislé činnosti. Na základě pochybností o tom, zda jednatele žalobce opravdu uskutečnili pracovní cesty ve dnech 4. až 7. 12. 2007, když v týchž dnech měli být účastní exkurze v Tišnově (čemuž odpovídá faktura č. 105816 ze dne 19. 12. 2007, vystavená společností UNICOM Agro, a. s.; dále též jen „faktura č. 105816“), se správce daně a žalovaný nespokojili s argumentací, že tyto služební cesty vykonaly manželky jednatelem (jakožto spolumajitelé předmětných vozidel) na základě ústních dohod o provedení práce a bez nároku na úplatu (pouze za cestovní náhrady). S tím úzce souvisí námitka, že se žalovaný nevypořádal s tvrzeními obchodních partnerů žalobce o tom, zda s nimi bylo v jejich obchodních sídlech jednáno, a že nechal bez povšimnutí, že správce daně nezjišťoval podrobnosti ohledně průběhu exkurzí. Krajský soud v návaznosti na tento žalobní bod poukázal na strany 4 a 5 rozhodnutí žalovaného a připomněl, že jednatele nebyli schopni objasnit výše popsané rozpory a nejasnosti, a proto správce daně postupoval správně, pokud vyplacené cestovní náhrady podřadil pod příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDP“).

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že se žalovaný nevypořádal s tvrzením, že správce daně nepřevzal žádné relevantní dokumenty k DPZČ, neboť o opaku svědčí strana 8 jím vydaného rozhodnutí, v němž je poukazováno na souběžný průběh více daňových kontrol (kontroly daně z příjmů právnických osob, daně z přidané hodnoty a daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků). Z uvedeného důvodu správce daně využil zjištění z jedné kontroly i v kontrolách ostatních (přípustnost tohoto postupu potvrdil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 17. 12. 2008, č. j. 1 As 100/2008 - 61;

všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z <http://www.nssoud.cz>). Ani namítané porušení práva žalobce navrhopat a předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky krajský soud neshledal, neboť žalobce výsledky manželek jednatelů jako svědků nenavrhoval a výhrady či návrhy téhož obsahu v rámci odvolacího řízení neuplatnil.

K dalšímu žalobnímu bodu, podle něhož žalovaný opomenul námitku, že žalobce byl nesprávně poučen o tom, kdy je povinen zaplatit dodatečně vyměřenou daň a penále, krajský soud uvedl, že předmětné platební výměry nebyly výměry dodatečnými ve smyslu § 46 odst. 7 ZSDP, ale platebními výměry, jimiž je poplatníkovi předepsána daň k přímému placení podle § 69 ZSDP. Z uvedeného důvodu se na tyto platební výměry nevztahoval odkladný účinek ve smyslu § 46 odst. 7 ZSDP. Co se týče penále, to, jakožto příslušenství daně, sleduje její osud. Krajský soud sice připustil, že rozhodnutí žalovaného v tomto směru trpělo parciální nepřezkoumatelností, nicméně nedospěl k závěru, že by zakládala jeho nezákonnost. Řádně odůvodněna byla také odvolací námitka, kterou žalobce brojil proti nevyhovění jeho opakované žádosti o prodloužení lhůty k prostudování „konceptu zprávy o daňové kontrole“ žalovaným. Krajský soud odkázal na stranu 11 rozhodnutí žalovaného, v níž je podrobně popsán postup seznamování žalobce a jeho zástupce s kontrolními zjištěními, a připomenul, že se zástupce žalobce opakovaně vyhýbal převzetí zprávy o daňové kontrole; proto zvolil správce daně postup podle § 16 odst. 8 *in fine* ZSDP. Krajský soud dodal, že dílčí závěr správce daně a žalovaného, že se zástupce žalobce vyhýbal projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, představuje správní úvahu, do níž soud nemůže svým hodnocením zasahovat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z důvodu absence některých skutečností taktéž krajský soud neshledal.

K žalobním tvrzením, že daňová kontrola nebyla ani řádně zahájena, ani ukončena, a tedy, že se daňové orgány opírají o nezákonně získané důkazy, odkázal krajský soud především na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 40/2007 - 53, z něhož vyplývá, že daňová kontrola není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem, který je zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a ukončen projednáním jejích výsledků (zprávy o daňové kontrole). Daňová kontrola byla zahájena dne 2. 7. 2008 při ústním jednání (viz protokol č. j. 52029/08/086930/4431). Vzhledem k tomu, že se správce daně dotazoval na skutečnosti, které se týkaly předmětné daně, zjišťoval rozhodné skutečnosti, prováděl výsledky jednání žalobce a vydával výzvy, které sledovaly konkrétní účel (odstranění pochybností v nich specifikovaných), a že se nejednalo o pouhé účelové či formální úkony, dospěl krajský soud k závěru, že daňová kontrola byla zahájena řádně. Probíhaly-li současně tři daňové kontroly, je takový postup jedině v souladu se zásadou hospodárnosti. Na tom nic nemění, že v označení protokolu ze dne 2. 7. 2008 není uvedeno, že se jedná o kontrolu DPZČ; postačuje, že zahájení daňové kontroly na DPZČ vyplývá z jeho obsahu. V této souvislosti žalobce brojil také proti tomu, že správce daně bez dalšího převzal skutečnosti zjištěné při daňové kontrole daně z příjmu právnických osob do zprávy o daňové kontrole daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Ani tyto výhrady však krajský soud neuznal za důvodné a opět poukázal na závěry uvedené ve zprávě o daňové kontrole. V ní správce daně stran faktury č. 260001 uzavřel, že poskytování služeb živnostníkem, který je současně společníkem a jednatelem společnosti, je pojmově vyloučeno. Pokud společníci a jednatele společnosti

pokračování

s ručením omezeným vykonávali pro tuto společnost nějakou činnost, je třeba příjmy, které z ní společníkům (jednatelům) plynou, považovat za příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Krajský soud vyzdvihl v této souvislosti (vedle zákazu konkurence) zejména skutečnost, že žalobce nevedl pro Jiřího Šimpacha a Alexandra Vinklera žádnou mzdovou agendu a neodváděl za ně ani příslušné zálohy na daň z příjmů. Dále poukázal na fakturu č. 105816 za vyúčtování pracovních cest, které se evidentně neuskutečnily ani jednateli samotnými, ani jejich rodinnými příslušníky; ti navíc nebyli nikdy zaměstnanci žalobce, a proto jim cestovní náhrady příslušet nemohou. Co se týče údajného neukončení daňové kontroly, respektive ukončení kontroly bez projednání zprávy o daňové kontrole podle § 16 odst. 8 ZSDP, shledal krajský soud pochybení správce daně v tom, že žalobci zaslal „koncept zprávy o daňové kontrole“, aniž by jej projednal s jeho zástupcem, nicméně jako dostačující nápravu akceptoval zaslání konceptu této zprávy daňovému poradci poštou. Dodal, že podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP má daňový subjekt právo vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, nicméně nestanoví, jakým způsobem má být toto právo zajištěno; nelze proto vyloučit, že se tak stane prostřednictvím konceptu zprávy o daňové kontrole. Krajský soud shledal, že hodnocení důkazů nebylo v rozporu s § 2 odst. 3 ZSDP, že z postupu správce daně není patrna ani libovůle, ani snaha uvést žalobce v omyl a projednat zprávu o kontrole pouze s ním, že zpráva o daňové kontrole nebyla získána v rozporu s obecně platnými právními předpisy a bylo ji možné využít jako důkazního prostředku, a konečně, že žalobci bylo po celou dobu trvání daňového řízení umožněno vysvětlit pochybnosti, které správce daně nabyt, a doložit potřebné důkazy.

Krajský soud nedal žalobci za pravdu ani v tom, že žalovaný nevypořádal tu část odvolání, v níž bylo poukazováno na porušení povinnosti mlčenlivosti ze strany pracovnice správce daně. Odkázal na stranu 21 odstavce 1 rozhodnutí žalovaného a předchozí pasáže svého rozsudku, v nichž se vyjádřil ke způsobu vyřešení rozporů výpovědí jednatelů žalobce a jeho daňového poradce. K ostatním námitkám dodal, že správce daně ani žalovaný neměli k dispozici prohlášení k dani, a tudíž je žalobce nemohl ani podepsat; tomu koresponduje zjištění daňových orgánů. Odmítl rovněž tvrzení, že se žalovaný nevypořádal s námitkou prekluze; zde odkázal na stranu 24 napadeného rozhodnutí; z ní je bez pochybností patrné, že zahájením daňové kontroly počala běžet nová tříletá lhůta k vyměření daně a že platební výměry byly vydány před uplynutím této nové tříleté lhůty.

Současně krajský soud poznamenal, že způsob formulace žalobních bodů formou „řečnických otázek“ je zcela nevhodný a nepřispívá k přehlednému a srozumitelnému vyjádření výhrad žalobce. Dodal, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 Aps 10/2008 - 84, jímž žalobce svou argumentaci podporoval, se netýkal srovnatelného případu, a že v žalobě nelze odkazovat na písemnosti, které nejsou její součástí (tudíž ani na podané odvolání), protože žaloba musí splňovat požadavky stanovené v § 71 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dále upozornil, že se s přihlédnutím k § 71 odst. 2 s. ř. s. a § 72 s. ř. s. nemohl zabývat obsahem repliky ze dne 30. 4. 2013, kterou žalobce zaslal k vyjádření žalovaného ze dne 12. 7. 2012, a že ač žalobce v této replice zmiňuje i hlavní znaky nezákonného zásahu, nepodal žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s., ale podle § 65 téhož zákona. Závěrem svého rozsudku krajský soud zopakoval průběh řízení před daňovými orgány a stručně shrnul právní podstatu případu.

Konstatoval, že v souzené věci byla předepsána k přímému placení daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Smyslem tohoto ustanovení je zdanit příjmy společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným za práci pro společnost jako příjmy ze závislé činnosti. Rozhodným kritériem je pouze skutečnost, že se jedná o společníka (jednatele) společnosti a že pro tuto společnost vykonával práci. Vyhodnocení práce pro společnost je třeba provést porovnáním předmětu podnikání společnosti s předmětem činnosti posuzovaného společníka. Legální fikce takové příjmy zařazuje pod příjmy ze závislé činnosti, i kdyby se jinak jednalo o příjem z podnikatelské činnosti. Daňové orgány (s přihlédnutím k ustálené judikatuře) hodnotily, zda se jednalo o osobní výkon prací jednatele pro jejich společnost, a dále, zda tyto práce měly souvislost s činností stěžovatele. Rozhodující pro posouzení a vyslovení předmětného závěru byl vztah společníků a jednatelů k jejich společnosti a jejich postavení v ní. Daňové orgány přesto posoudily uzavřenou smlouvu podle jejího obsahu a ve smyslu výpovědi žalobceva jednatele. Žalobce tedy měl povinnost podle § 38h odst. 1 a 5 ZDP srazit a odvést z příjmů zálohu na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, odkazující na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti především uvádí, že krajský soud pouze převzal právní názor žalovaného a omezil se na konstatování, že žalobní námitky jsou nesprávné a nedůvodné, aniž by však specifikoval, v čem tato jejich nesprávnost a nedůvodnost spočívá. V této souvislosti odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 7. 2008, sp. zn. 2 Afs 67/2008.

Stěžovatel je přesvědčen, že jak v žalobě, tak i v odvolání dostatečně konkretizoval, jakým způsobem došlo ke dvojímu zdanění. Připomíná, že správce daně vedl současně tři daňová řízení: kontrolu daně z přidané hodnoty, daně z příjmu právnických osob a dále (ve vztahu k jednatelům stěžovatele) také kontrolu daně z příjmu fyzických osob. Žalovaný je přitom toho názoru, že se stěžovatelem vedl ještě daňovou kontrolu čtvrtou, a to kontrolu daně z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků (DPZČ). Stěžovatel spatřuje zásadní problém v tom, že kontrola daně z příjmu právnických osob sice probíhala současně s dalšími kontrolami, ale byla (v rozporu se zákonem) ukončena dříve než kontrola DPZČ. Jelikož všechny daně tvoří jeden systém a navzájem se ovlivňují, musely dodatečně stanovené náklady na závislou činnost snížit základ daně z příjmu právnických osob. Ta samá částka byla rovněž zdaněna v rámci daně z příjmů fyzických osob (jednatelů). Přestože žalovaný a krajský soud tvrdili, že stěžovatel dvojí zdanění v konkrétní rovině nenamítal a že ani neprokázal, zda jednatelé stěžovatele skutečně zahrnuli předmětné příjmy ze smlouvy o službách do příjmů podle § 7 ZDP, je stěžovatel přesvědčen o opaku a poukazuje jednak na své odvolání, jednak na části III. odst. 1, body e) až h) žaloby. S odkazem na tato podání se stěžovatel ohrazuje proti nařčení, že jeho jednatelé vykazovali příjmy z podnikání v odlišné částce, než je projednávaná částka v tomto řízení a že k těmto příjmům uplatnili i výdaje ve výši 66,5 %; navíc je přesvědčen, že tato skutečnost je nyní naprosto irelevantní. Správce daně tudíž nepřihlédl ke skutečnostem, které vyšly najevo při daňové kontrole, ačkoli to bylo podle § 1 odst. 2 a § 2 odst. 3 ZSDP jeho povinností. Stěžovatel striktně odmítá názor žalovaného, převzatý krajským soudem, že k nápravě jmenovaných pochybení měl využít mimořádných

pokračování

opravných prostředků, a má naopak za to, že by žalovaný měl řízení obnovit sám z moci úřední, nikoli tuto povinnost přesouvat na stěžovatele.

S uvedeným úzce souvisí další námitka, dle které krajský soud nevypořádal body 16 až 20 podané žaloby. V důsledku předčasného ukončení daňových kontrol daní z příjmů právnických osob a fyzických osob před ukončením kontroly DPZČ došlo k nezákonnému dvojímu odčerpání majetku stěžovatele: jednou prostřednictvím daně ze závislé činnosti za roky 2006 a 2007, podruhé nezohledněním dodatečně zjištěných nákladů na závislou činnost při stanovení dodatečně doměřené daně z příjmu právnických osob za roky 2006 a 2007. Výše uvedené skutečnosti nemohl stěžovatel uplatnit v době ukončení kontroly daně z příjmů právnických osob, protože o nich nevěděl, ani je nemohl namítat posléze v odvolání nebo v žalobě, neboť od ukončení těchto kontrol do ukončení (údajně) kontroly DPZČ marně uplynula lhůta pro podání obou prostředků nápravy. Přesto stěžovatel spoléhal na to, že žalovaný, kterému musela být známa provázanost nákladů žalobce na závislou činnost jako daňově uznatelných nákladů pro stanovení vyměřovacího základu daně z příjmů právnických a fyzických osob, dodrží své povinnosti podle § 2 odst. 3 ZSDP (zásada volného hodnocení důkazů, jak byla vyložena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2006, č. j. 6 A 25/2002 - 59, či nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06) a § 2 odst. 1 ZSDP (zásada hospodárnosti - rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 1 Afs 100/2008 - 137), a tedy využije všechny poznatky zjištěné při předcházejících daňových kontrolách a ukončí všechny prováděné daňové kontroly v jeden okamžik. Pokud tomu tak nebylo, doufal aspoň v to, že pokud by se objevily okolnosti mající vliv na správné stanovení daní z příjmů fyzických a právnických osob, dostál by své povinnosti a zohlednil by okolnosti, které vyšly najevo při kontrole daně z příjmu ze závislé činnosti; v konkrétní rovině by ponížil o náklady na závislou činnost daňový základ daně z příjmu právnických osob. Správce daně naproti tomu kontroly daně z příjmu právnických a fyzických osob svévolně ukončil před ukončením kontroly DPZČ a závěry naposledy jmenované kontroly do prvních dvou nepromítl. V tomto postupu spatřuje stěžovatel jednoznačné porušení zákonnosti při stanovení daně, neboť i přes nové skutečnosti ovlivňující správnou výši dodatečně doměřených daní z příjmů fyzických a právnických osob, daňové orgány tyto kontroly neobnovily a ani krajský soud uvedený problém nerefletoval.

Co se týče průběhu daňové kontroly, stěžovatel znovu opakuje, že správce daně postupoval v řízení při daňové kontrole DPZČ v rozporu se zákonem. Nejdříve se stěžovatelem projednal skutečnosti zjištěné správcem daně bez účasti jeho daňového poradce a navíc pouze na základě neidentifikovatelného „konceptu zprávy o daňové kontrole“. Pracovník správce daně doslova přepadl jednatele stěžovatele, pana Vinklera, v jeho pracovní době před zákazníky (a tím porušil současně povinnost mlčenlivosti) a donutil ho, aby okamžitě převzal zprávu o výsledku daňové kontroly. Když jednatel takto předanou zprávu odmítl převzít s poukazem na to, že se plná moc udělená daňovému poradci vztahuje i ke kontrole DPZČ, odtrhl pracovník správce daně ze zprávy první list a na to, co zbylo, napsal, že předmětem jednání bylo projednání tohoto konceptu, a nutil jednatele, aby tento koncept převzal. Důsledkem tohoto postupu, kolidujícího i s § 10 odst. 5 ZSDP, bylo projednání zprávy o výsledku daňové kontroly pouze s jednatelem stěžovatele bez přítomnosti zástupce a závěr správce daně, že tímto považuje zprávu za projednanou. To, že v této souvislosti stěžovatel navrhoval výslech pana Vinklera, zůstalo

ze strany žalovaného i krajského soudu zcela bez odezvy. Stěžovatel vyjadřuje rozhořčení nad tím, že toto bezprecedentní a nezákonné chování správce daně uvádí žalovaný a krajský soud jako jeden z důkazů, že zpráva o výsledku daňové kontroly byla projednána řádně. Výše popsané pochybení se správce daně pokusil zhojit tím, že zmíněný koncept (tedy nikoli samotou zprávou o daňové kontrole), zaslal daňovému poradci dodatečně. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, sp. zn. 5 Afs 1/2009, je stěžovatel přesvědčen, že pokud ZSDP takový postup neupravuje, daňové orgány jej nemohou použít, a to ani tehdy, kdyby se tak skutečně dělo ve prospěch stěžovatele, jak argumentuje krajský soud. Stěžovatel navíc názor krajského soudu nesdílí a domnívá se, že zasílání konceptu ve skutečnosti daňový subjekt zatěžuje a daňovým orgánům přináší výhodu v tom, že mají možnost se seznámit s argumenty daňového subjektu a v reakci na ně vícekrát změnit konečné rozhodnutí. Protiprávnost postupu správce daně umocňuje také to, že se o nezákonné projednání konceptu žalovaný opírá ve zdůvodnění, proč posoudil chování zástupce žalobce jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Pochybení tedy stěžovatel spatřuje zejména v tom, že mu správce daně namísto zprávy o daňové kontrole zaslal pouhý její koncept, že se nevypořádal s omluvami daňového poradce, ukládal takové lhůty k projednání zprávy, které nerespektovaly zákonnou dobu uložení zásilky u poštovního doručovatele (čímž bylo dotčeno právo zástupce stěžovatele na využití výhod tohoto procesního institutu) a konečně, že nijak nereagoval na žádosti o respektování třicetidenní lhůty mezi doručením konceptu zprávy a jejím projednáním. Konečně, zpráva o kontrole DPZČ uvádí zcela odlišné skutečnosti, než jaké jsou uvedeny ve zprávách o ostatních daňových kontrolách, nehledě na to, že daňový poradce podpis zprávy z kontroly daně z příjmů právnických osob odepřel, k čemuž se správce daně dosud nevyjádřil. Skutečnost, že tentýž daňový poradce zastupoval stěžovatele při kontrole ostatních daní, není důvodem pro závěr, že byl seznámen se skutkovou podstatou dodatečně doměřené DPZČ.

Stěžovatel dále uvádí, že krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že úvaha správce daně o tom, zda se zástupce stěžovatele vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole, představuje správní uvážení, do něhož není soud oprávněn zasahovat. Jde o zdůvodnění účelové, neboť soud musí hodnotit splnění zákonných norem a dalších skutečností ze strany správce daně. Stěžovatel v této souvislosti polemizuje i se samotným závěrem, že počínání zástupce stěžovatele vykazovalo rysy vyhýbání se projednání zprávy o výsledku daňové kontroly. Vyzdvihuje zejména fakt, že jeho zástupce vždy se správcem daně bezproblémově spolupracoval (což bylo také důvodem pro snížení penále) a využíval veškeré procesní lhůty a úkony v souladu se zákonem. Spolupráce nevázla ani přesto, že zástupce byl do 6. 4. 2010 v pracovní neschopnosti a v nemocničním ošetřování. Poté, co byla jeho pracovní neschopnost ukončena, požádal z důvodu pracovní vytíženosti (jako důsledku déletrvající pracovní neschopnosti) celkem dvakrát o určení lhůty k projednání zprávy o výsledku daňové kontroly (nikoli však jejího konceptu), což však nelze hodnotit jako vyhýbání se převzetí a projednání zprávy. Pokud se zástupce stěžovatele z jednání omlouval, opět to bylo důsledkem okolností navazujících na jeho pracovní neschopnost, přičemž důvody své omluvy vždy doložil. V této souvislosti stěžovatel připomíná, že správce daně zcela ignoroval žádost jeho zástupce o prodloužení lhůty, přičemž trvá na tom, že takovému prodloužení nic nebránilo; skutečnost, že prodloužení lhůty musí schválit nadřízený daňový orgán, nepovažuje za relevantní. V důsledku toho nemohl zástupce stěžovatele danou zprávu vůbec projednat, což představuje porušení § 2 odst. 1, 2

pokračování

a 9 ZSDP a čl. 36 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“). Není možné, jak to činí daňové orgány i krajský soud, dovozovat, že pokud daňový subjekt využívá veškeré procesní možnosti, lhůty a prostředky, vyhýbá se tím projednání zprávy o výsledku daňové kontroly. Závěrem k této otázce stěžovatel zdůrazňuje, že převzetí zprávy o výsledku daňové kontroly se z právního hlediska vyhnout nelze, neboť desátým dnem a vhozením písemnosti do schránky se písemnost stává doručenou. Jelikož ZSDP nestanoví povinnost vyzvednout si zásilku v určitý konkrétní den, má adresát tuto možnost kdykoli během uvedené desetidenní lhůty.

Další okruh kasačních námitek se týká výzev v daňovém řízení. Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením, že se výzvy vydávané v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty týkaly také daně ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Žalovaný ani krajský soud se vůbec nevypořádali s námitkami, že každý úkon správce daně musí být jednoznačný natolik, aby bylo patrné, k jakému daňovému řízení se vztahuje, nadto krajský soud ani jednotlivá jednání a konkrétní výzvy nespecifikuje, a tudíž je jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Za obsah, správnost a určitost výzev přitom odpovídá správce daně a jeho případné pochybení nelze přičítat k tíži stěžovateli. S odkazem na odbornou literaturu vyjadřuje stěžovatel nesouhlas s přístupem krajského soudu, který upřednostňuje princip hospodárnosti před principem zákonnosti. S tím souvisí také opakovaně zmiňovaná výtku, že ač se daňové orgány a krajský soud neustále opírají o daňové kontroly daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, činí tak vždy jen tehdy, jde-li to stěžovateli k tíži. Naopak v situacích, kdy by argumentace postupem ve výše uvedených daňových kontrolách stěžovateli mohla prospívat, odbudou ji konstatováním, že způsob projednání výsledků jiných kontrol není předmětem tohoto řízení. To vše svědčí o účelovém vyhodnocení důkazů, bez přihlédnutí k jejich celkovému kontextu, a dále o tom, že projednání zprávy o výsledku daňové kontroly se obával a nevyhýbal stěžovatel a jeho daňový poradce, nýbrž správce daně, neboť si byl vědom, že všechny daňové kontroly trpí řadou pochybení, která bude stěžovatel (respektive jeho daňový poradce) oprávněně napadat.

Stěžovatel dále žalovanému vytýká, že odmítl provést výsledky jím navržených svědků. Ohrazuje se proti závěru krajského soudu, že svědci měli být vyslechnuti pouze a jediné v souvislosti s řešením námitky porušení mlčenlivosti pracovnice správce daně, protože nic takového v odvolání uvedeno není. Účelem navrhovaných výsledků bylo doložit, kdo konkrétně prováděl u stěžovatele závislou činnost (tj. že to nebyli jednatelé stěžovatele, ale lidé „dodaní“ panem A. B.). Tuto činnost pak fakturovali jednatelé společnosti jako členové sdružení. Účelový a diskriminační přístup daňových orgánů ilustruje, že výslech svědků byl odmítnut s poukazem na to, že se týká jiných daňových řízení, jakkoli daňové orgány opakovaně uvádí, že tato jiná daňová řízení byla podkladem pro dodatečné doměření DPZČ.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, že postup správce daně při dodatečném stanovení daně byl pro stěžovatele výhodnější. Ač se krajský soud opírá o strany 10, 11 a 21 zprávy o daňové kontrole, žádné takové zdůvodnění jmenovaná část zprávy neobsahuje. Stěžovatel předně postrádá důvod pro použití metody rozdělení příjmů 50:50 (dle smlouvy o sdružení) tam, kde se nejedná o příjem sdružení, ale o závislou činnost. Správce daně dále vůbec nezjišťoval, jaká částka, v jaké výši a zda vůbec byla komu

vyplacena, což je rozhodující pro správné stanovení daně a jejího příslušenství. Není rovněž zřejmé, proč bylo zvoleno měsíční, nikoli jednorázové zúčtování mezd (§ 38h odst. 6 ZDP), protože první typ zúčtování je předvídan pouze pro případy, kdy jsou mzdy zúčtovávány pravidelně. V souzené věci však stěžovatel žádnou pravidelnost nenachází. Způsob vyplacení předmětné částky vůbec nebyl předmětem zkoumání a nebylo proto jasné, kdy měl stěžovatel tuto částku zdanit daní ze závislé činnosti a funkčních požitků. Stěžovatel neuznává ani argumentaci progresivním zdaněním a namítá, že výpočet pomocí měsíčních záloh umožnil správci daně vybrat neodůvodněně vyšší penále, vypočítávané v závislosti na počtu dní uplynulých od data každé zúčtované zálohy. Podotýká, že daňová povinnost je tak jako tak stanovována z celkového ročního příjmu, tedy z dvanáctinásobku měsíční zálohy. Pokud by poplatník platil zálohy nižší, než jaké odpovídají jeho celkové daňové povinnosti za kalendářní rok, na základě vyúčtování by mu byl rozdíl dodaněn a naopak. Ani žalovaný, ani krajský soud neodůvodnili, co má představovat částka 117 000 Kč, přesahující částku 240 000 Kč, uvedenou ve faktuře č. 260001.

Krajský soud bez dalšího přebíral názor žalovaného i v tom, že rodinní příslušníci jednatelů, kteří měli pro společnost vykonat služební cesty, nejsou zaměstnanci stěžovatele a ani k němu nemají žádný vztah. Tuto skutečnost však správce daně ani žalovaný nezjišťovali; jejich pochybnosti se zakládaly jen na tom, zda byly uvedené náklady vynaloženy na dosažení, udržení a zajištění příjmů. Stěžovatel se domnívá, že vystavení faktury č. 105816 společností Unicom Agro, a. s. neznamená, že se dané exkurze museli zúčastnit jednatelé stěžovatele, nikoli jiní spolupracovníci, a dále poukazuje na skutečnost, že vozidlo, které bylo k této cestě použito, je součástí společného jmění manželů jednatele. Všechny tyto námitky byly obsaženy již v odvolání, přesto k nim krajský soud vůbec nepřihlédl. Krajský soud se také nepřipustně spokojil s dílčími úvahami žalovaného, že je nepravděpodobné, aby rodinní příslušníci sepsali se stěžovatelem dohody o provedení práce, že poskytování cestovních náhrad s nimi dohodnuto nebylo, že jednatelé nepodepsali u plátce prohlášení k dani a že zákoník práce nepřipouští ani vyplácení cestovních náhrad na základě dohod o provedení práce, ani stanovení odměny nižší než je minimální mzda. Stěžovatel namítá, že uvedené skutečnosti správce daně a žalovaný nezjišťovali (neprovedli zejména navrhované výsledky rodinných příslušníků), přesto však na základě těchto ničím nepodložených hypotéz stanovili DPZČ.

Další okolností, které nevěnovali žalovaný ani krajský soud pozornost, je absence odůvodnění, proč nelze na platební výměry aplikovat odkladný účinek ve smyslu § 46 odst. 7 ZSDP. Uvádí-li k tomu krajský soud, že odvolání má odkladný účinek jediné tehdy, vydá-li správce daně dodatečný platební výměr po provedené daňové kontrole, pak stěžovatel připomíná, že právě taková daňová kontrola podle tvrzení správce daně a žalovaného probíhala (byť je stěžovatel přesvědčen o opaku). Stejně tak krajský soud neodůvodnil, v čem je nesprávný stěžovatelův názor, že penále nelze předepsat před nabytím právní moci platebního výměru na dodatečně předepsanou daň. Že se s danou otázkou žalovaný nevypořádal, ostatně potvrzuje i dílčí závěr krajského soudu, že se jednalo pouze o marginální pochybení, které ale nezakládá vadu rozhodnutí.

Pozornosti žalovaného a krajského soudu rovněž unikla úvaha stěžovatele, že pokud by jeho jednatelé skutečně žádnou služební cestu neuskutečnili, tedy nevykonali

pokračování

by pro stěžovatele žádnou závislou činnost, nemohli by následně být zdaňováni DPZČ; z hlediska stěžovatele by se jednalo o pouhý daňově neuznatelný náklad. Stěžovatel proto namítá nesmyslnost argumentace správce daně: buď žádné služební cesty neproběhly, a pak není za co dodatečně doměřit DPZČ, anebo služební cesty uskutečněny byly, a pak uvedená činnost a úplata za ni nesly znaky náhrady za použití soukromého vozidla ke služebním účelům [ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP].

Další série kasačních námitek směřuje vůči způsobu zahájení a průběhu daňové kontroly DPZČ. Stěžovatel stále trvá na tom, že kontrola této daně nikdy nebyla zahájena v souladu se zákonem; protokol o jejím zahájení ze dne 2. 7. 2008, č. j. 52029/08/086930/4431 (dále též jen „protokol o zahájení daňové kontroly“), neobsahoval náležitosti uvedené v § 12 odst. 2 a § 32 odst. 2 ZSDP a čl. 36 odst. 1 Listiny. Pouze jediná věta uvedeného protokolu obsahuje zmínku o tom, že se kontroluje také daň ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2006 a 2007. Co se týče dalších úkonů, veškeré dotazy správce daně směřovaly k dani z přidané hodnoty a k daním z příjmů fyzických a právnických osob. Stěžovateli proto vůbec nebylo zřejmé, že kontrola směřuje také k prověření DPZČ, a proto se cítí být postupem správce daně zkrácen na svých procesních právech (§ 2 odst. 2 a 9 ZSDP, spolu s § 16 odst. 4 a 8 ZSDP), například na právu tvrdit skutečnosti, předkládat relevantní důkazy k jejich podpoře, formulovat svou procesní obranu, pokládat otázky svědkům, vznášet námitky proti postupu správce daně, atp. Obhajuje-li krajský soud postup žalovaného tím, že podle § 16 ZSDP nemusí být daňová kontrola zahájena rozhodnutím či výzvou, ničeho to podle názoru stěžovatele nemění na tom, že se daňový subjekt musí jednoznačně dozvědět, že je u něj kontrola vedena a k jaké dani. Jakákoli kontrola je u daňového subjektu zahájena až úkonem správce daně, který směřuje k jejímu správnému stanovení; žádný takový úkon však správce daně neučinil. Stěžovatel rovněž upozorňuje, že ač správce daně ve zprávě o výsledcích daňové kontroly uvádí, jaké dokumenty a doklady u stěžovatele kontroloval, fakticky tyto dokumenty nevyžadoval, ani nepřevzal. Daňové orgány obou stupňů se tedy ve svých rozhodnutích opřely o důkazy, které nejenže nebyly získány v souladu se zákonem, ale nebyly získány a kontrolovány vůbec, respektive vůbec nebylo předmětem zjištění, zda takové dokumenty má stěžovatel vyhotoveny, či nikoli. Žalovaný se snažil napravit pochybení správce daně tím, že za úkon provedený v rámci daňové kontroly označil výslech společníka a jednatele Jiřího Šimpacha. O jeho výslech ovšem požádal daňový poradce stěžovatele během projednávání zpráv o výsledcích kontroly DPH; správce daně nejprve odmítal tento důkaz provést a teprve pod tíhou argumentace stěžovatele jej povolil. Tento výslech se však týkal výhradně daně z přidané hodnoty. V této souvislosti brojí stěžovatel rovněž proti způsobu, jakým byl výslech svědka veden (správce daně svědka nutil vyjadřovat se k dokumentům starším tří let, aniž by mu je předložil k nahlédnutí), jednak proti způsobu, jak tuto výpověď vyhodnotil (na jedné straně ji označil za jeden z důkazních prostředků v daňovém řízení týkajícím se DPZČ, na straně druhé konstatoval, že je tato výpověď plná rozporů, a proto se důkazním prostředkem stát nemohla). Z protokolu ze dne 18. 8. 2009, č. j. 54131/09/086930304, přesto jednoznačně vyplývá, že předmětem faktury č. 260001 byl pronájem vozu Tranzit a dalších zařízení a práce vykonávané jednatelem v souvislosti s tímto pronájmem (obsluha zařízení). Stěžovatel dodává, že pokud je výpověď skutečně nejednoznačná a rozporná, měla by být hodnocena v jeho prospěch.

I kdyby stěžovatel připustil (což však nečiní), že daňová kontrola byla řádně zahájena, přesto je přesvědčen, že nebyla doposud ukončena. Opakuje, že veškeré úkony správce daně prokazatelně směřovaly jen k prověření daňového základu pro stanovení daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, nikoli však DPZČ, o níž není ve spisu ani zmínka. Tvrzení žalovaného, že uvedené daňové kontroly probíhaly současně, proto nemá ve spisu sebemenší oporu. Pokud stěžovatel v průběhu kontrol předkládal nějaké doklady či důkazní prostředky, činil tak vždy jen ve vztahu k té kontrole, které byla označena jako „*hlavní předmět líčení*“. V této souvislosti vyslovuje pochybnost, zda vůbec mohly skutečnosti zjištěné v rámci kontrol daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty postačovat pro řízení o nyní projednávané dani, a je přesvědčen, že správné stanovení DPZČ nemůže vycházet jen ze zjištění při kontrole jiných (jinak konstruovaných) daní, stejně jako nelze bez dalšího převzít v nich provedené důkazy. S pochybnostmi o zahájení a ukončení daňové kontroly souvisí rovněž snaha žalovaného omluvit procesní pochybení správce daně vysvětlením, že se správce daně domníval, že se plná moc vystavená stěžovatelem jeho daňovému poradci nevztahuje na řízení o DPZČ, což vedlo mj. k projednání konceptu zprávy o výsledku daňové kontroly pouze se stěžovatelem, nikoli s jeho zástupcem. Stěžovatel se s krajským soudem neshoduje v tom, že toto pochybení představuje pouhou marginální vadu bez vlivu na zákonnost finálního rozhodnutí, neboť za výše uvedeným postupem stále vidí snahu „obcházet“ daňového poradce, stěžovatele uvést v omyl a přimět ho učinit úkony, které následně budou použity jako důkaz proti němu samotnému. I kdyby tedy kontrola DPZČ skutečně probíhala, pak by správce daně musel vyžadovat upřesnění plné moci daleko dříve než v dubnu roku 2010. Ani žalovaný, ani krajský soud se však uvedenými rozpory argumentace správce daně hlouběji nezabývali.

Stěžovatel rovněž krajskému soudu vytýká, že bez dalšího převzal právní názor žalovaného, že jednatel společnosti s ručením omezeným nesmí podnikat v oboru stejném nebo obdobném, jako je obor podnikání společnosti. Stejně tak mechanicky přistoupil k tvrzení, že částku vyplacenou na základě faktury č. 260001 ze dne 31. 12. 2006 jednatelé stěžovatele skutečně obdrželi, byť není uvedeno, jak, kdy a v jakém poměru. Z faktury totiž vyplývá pouze to, že byla vystavena sdružením za období roku 2006 a další prověřování v tomto směru již správce daně a žalovaný neprováděli. Správce daně dále mylně dovodil z vyjádření žalobce ze dne 10. 11. 2009, že plnění na základě faktury č. 260001 představuje závislou činnost, a to jen na podkladě skutečnosti, že správce daně vrátil stěžovateli, na základě vyjádření jeho daňového poradce, daň z přidané hodnoty.

Obdobné nedostatky skutkových zjištění dopadají i na fakturu č. 105816 ze dne 19. 12. 2007; tato faktura měla dokazovat, že služební cesty jednatelů se nemohly ve dnech 4. 12. až 7. 12. 2007 uskutečnit. Stěžovatel k tomu namítá, že předložení uvedené faktury neznamená, že se jednatelé skutečně uvedené exkurze fyzicky účastnili; to ostatně daňové orgány ani nezjišťovaly (například za pomoci svědectví jiných osob o tom, zda byli přítomni po celou dobu exkurze, zda byli v Tišnově ubytováni, atp.). Není tedy vyloučeno, aby se ve shora uvedených dnech mohli jednatelé stěžovatele zúčastnit jak exkurze v Tišnově, tak i sporných služebních cest, za něž si účtovali cestovní náhrady. Stěžovatel správci daně předložil účetnictví, které uvedené cestovní výdaje jednoznačně prokazuje, a proto se důkazní povinnost podle § 31 odst. 8 ZSDP přesunula na správce

pokračování

daně, který měl věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vyvrátit. Žalovaný se přesto se shodně koncipovanou odvolací námitkou nevypořádal.

Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu i proto, že v něm krajský soud používá diskriminační metody hodnocení důkazů a porušuje princip rovnosti před zákonem. Krajský soud totiž sice na jednu stranu připouští odkaz na správní spis, avšak žalobní argumentaci stěžovatele, která odkazuje na podané odvolání proti platebním výměrům, s přihlédnutím k § 71 odst. 1 s. ř. s. odmítá. Krajský soud a rovněž správce daně a žalovaný se tudíž doteď nevypořádali s důvody, pro které zástupce žalobce nepodepsal zprávu o výsledcích kontroly DPZČ, a dále s žalobními body č. 11 až 14, které se překrývají s body odvolacími. Nelze dále předjímat, že důkazní prostředky, které nebyly předloženy v rámci daňových kontrol daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, by nemohly být předloženy v rámci kontroly DPZČ (pokud kontrola vůbec probíhala); zástupce stěžovatele ostatně žádal, aby byl v případě pochybností vyzván k doplnění důkazů. Takový postup však správce daně nepovažoval za vhodný či dokonce nutný a argumentoval, že daňová kontrola má namátkovou povahu. To je podle stěžovatele další důkaz toho, že správce daně nečinil všechna nutná opatření vedoucí ke správnému a úplnému stanovení daně, protože není možné hodnotit všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti pouze „namátkově“. Správce daně proto porušil § 3 odst. 3 a § 31 odst. 1, 2 a 4 ZSDP.

Závěrem své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že pokud Nejvyšší správní soud dospěje k závěru, že daňová kontrola vůbec nebyla zahájena, tj. že vůbec neprobíhala, pak evidentně došlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně podle § 47 ZSDP (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 Afs 35/2009 - 124). Dále má za to, že krajský soud zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností, pokud se odmítl zabývat obsahem jeho repliky k vyjádření žalovaného. Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud zrušil nejen rozsudek krajského soudu, ale i rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že se s názorem krajského soudu plně ztotožňuje a jeho rozsudek považuje za zcela zákonný. Krajský soud se náležitě vypořádal se všemi uplatněnými námitkami, své právní závěry řádně odůvodnil a vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu, který má oporu v předloženém spisovém materiálu. Co se týče namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku, žalovaný odkazuje na ustálené pojetí tohoto pojmu v judikatuře Nejvyššího správního soudu a v jejím duchu vyjadřuje přesvědčení, že nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů tento rozsudek zcela jistě netrpí. K namítané nezákonnosti, spočívající v nesprávném právním posouzení právní otázky soudem, žalovaný upozorňuje, že námitky kasační stížnosti jsou prakticky totožné s námitkami žalobními. Po stručné rekapitulaci dosavadního průběhu daňového řízení a řízení před správním soudem uvádí, že do 31. 12. 2010 měl stěžovatel, jakožto plátcе daně, povinnost předkládat vyúčtování daně z příjmu vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně podle § 69 ZDP. Jelikož tuto povinnost nesplnil, zahájil u něj správce daně, v souladu s § 45 ZSDP, daňovou kontrolu. Žalovaný připouští určitou pojmovou či výrazovou nedokonalost ZDP, je nicméně přesvědčen, že praxe, podpořená judikaturou správních soudů (jmenovitě rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2011, č. j. 1 Afs 9/2011 - 199, či usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005,

č. j. IV. ÚS 385/04), tyto nedostatky významně eliminuje. V daném případě tak správce daně posoudil vztah, jenž sám o sobě zakládal jistou míru přímé závislosti, podle jeho skutečného obsahu (§ 2 odst. 7 ZDSP) a aplikoval na něj § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Podle názoru žalovaného tedy nedošlo k chybné interpretaci zákonného ustanovení, jež by rozšířila daňovou povinnost na subjekty, na které dopadat nemá. Práci pro společnost je nutno rozumět i živnostensky prováděné práce, které jsou v souladu s předmětem podnikání společnosti, neboť touto prací jednatel objektivně naplňuje podstatu společnosti, tj. její podnikání. Částku, kterou stěžovatel zúčtoval nebo vyplatil jednatelům společnosti, proto správce daně posoudil jako příjem ze závislé činnosti za práci jednatelů pro společnost, neboť na základě provedeného důkazního řízení je zřejmé, že se jednalo o příjem za provádění prací, které přímo souvisí s předmětem podnikání stěžovatele. Žalovaný dodal, že správce daně dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Shromážděné důkazy zhodnotil v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP podle své úvahy, a to jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, při vědomí zásady volného hodnocení důkazů; tuto zásadu nelze chápat jako libovůli správce daně. Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje žalovaný, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nad rámec svého vyjádření projevil žalovaný nesouhlas s postupem krajského soudu, který mu, i přes jeho procesní úspěch, nepřiznal náhradu nákladů řízení, a to ani těch, které vznikly v souvislosti s jednáním před krajským soudem (respektive s pracovní cestou zaměstnance žalovaného na jednání soudu). Je přesvědčen, že tyto náklady nelze podřadit pod jeho běžnou administrativní činnost (což potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013 - 84), ale o účelně vynaložené náklady, na jejichž náhradu měl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel je především přesvědčen o nepřezkoumatelnosti vícero částí napadeného rozsudku a o existenci jiných vad řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud nejprve v obecné rovině uvádí, že se problematikou nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí zabýval v řadě svých dřívějších rozhodnutí (například rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). V těchto rozhodnutích podal, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. O nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost lze hovořit také tehdy, je-li odůvodnění rozhodnutí vystavěno na

pokračování

rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceníh téhož skutkového stavu (rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107). Co se týče nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů, pod tento termín je nutno podřadit nedostatek důvodů skutkových. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

Nejvyšší správní soud v souvislosti s nepřezkoumatelností konstatoval také to, že zpravidla teprve poté, dospěje-li k závěru, že napadené rozhodnutí přezkoumatelné je, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu však platí, že pokud by nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku měla jen dílčí povahu, nic nebrání kasačnímu soudu, aby se z důvodů hospodárnosti řízení alespoň stručně vyslovil k důvodnosti kasačních námitek pojících se k žalobním bodům, jež nepřezkoumatelností postiženy nebyly. Dále platí, že ačkoli je řízení o kasační stížnosti ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), kdy kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011 - 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54), Nejvyšší správní soud není vázán důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 4 s. ř. s., je-li rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

Konečně, zdejší soud se v minulosti vyslovil také k tomu, jaké minimální kvality musí vykazovat odůvodnění soudního rozhodnutí. Například v rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, vyslovil, že *„[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.“* Obdobně se z rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 - 98, publikovaném pod č. 2070/2010 Sb. NSS, podává, že *„[s]oud, který se vypořádává s (...) argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (...). Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.“*

Obrátí-li nyní Nejvyšší správní soud svou pozornost zpět k souzené věci, nemohlo zůstat bez povšimnutí, že stěžovatel aplikuje shodné argumentační schéma jak v řízení před krajským soudem, tak v řízení o kasační stížnosti. Toto schéma je charakteristické tím, že stěžovatel spojuje námitku nepřezkoumatelnosti prakticky s každým žalobním či stížnostním bodem (v řízení před krajským soudem ve vztahu k rozhodnutí žalovaného, v řízení o kasační stížnosti ve vztahu k rozsudku krajského soudu). Pro všechna stěžovatelova podání je rovněž typické prolínání a opakování obsahově shodných námitek bez vzájemné logické souvislosti, což, jak přiléhavě poznamenal již krajský soud, vede nejen k tomu, že pravá podstata problému ustupuje do pozadí, ale současně má za následek, že místy až urputná snaha neopomenout žádný z dílčích argumentů může vyústit v nepřehlednost a neuspořádanost finálního rozhodnutí. Vzhledem k obsáhlosti,

nesystematičnosti a nerespektování věcné souvislosti jednotlivých žalobních bodů stál proto krajský soud před nelehkým úkolem, a to jednak utřídit stěžovatelovy roztržité skutkové a argumentační linie, jednak srozumitelně vystihnout jádro věci. Není pochyb o tom, že krajský soud tomuto nelehkému úkolu úspěšně dostál.

Za společný jmenovatel všech vytýkaných případů nepřezkoumatelnosti lze označit výhradu, že krajský soud údajně zcela mechanicky převzal právní argumentaci žalovaného, aniž by ji podrobil vlastnímu kritickému náhledu a podal k ní vlastní a dostatečně přesvědčivé stanovisko. Na tuto veskrze obecně formulovanou námitku nelze reagovat jinak než stejně obecným upozorněním, že podstatou řady (velmi početných) žalobních bodů byla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, které stěžovateli údajně nepodalo jasnou a jednoznačnou odpověď na prakticky žádnou z odvolacích námitek. Tímto způsobem také namítanou nepřezkoumatelnost uchopil krajský soud a pečlivě se soustředil na zkoumání, jakým způsobem žalovaný v druhostupňovém rozhodnutí reagoval na odvolací body, případně, zda tak vůbec učinil. S výjimkou námítky mířící proti předpisu penále před právní mocí platebních výměrů, jejíž opomenutí však nemělo podle mínění krajského soudu na zákonnost rozhodnutí jako celku vliv, dospěl krajský soud opakovaně k závěru, že žádná z odvolacích námitek nezůstala v rozhodnutí žalovaného bez povšimnutí. Krajský soud přitom ve svém rozsudku i citoval příslušné pasáže z rozhodnutí žalovaného nebo alespoň odkázal na konkrétní strany druhostupňového rozhodnutí nebo zprávy o daňové kontrole, přesto však, pokud jde o navazující věcné posouzení, neustrnul na pouhé konstataci dostatečné přezkoumatelnosti a na žalobní námitky reagoval věcně i sám. To, že krajský soud ve více případech vyjádřil souhlas s právními názory žalovaného a správce daně, případně tyto závěry parafrázoval pouze za použití jiných slovních spojení, by nepřezkoumatelnost jeho rozsudku mohlo založit jedině tehdy, pokud by tak učinil apodikticky a bez očividné reflexe k obsahu žalobních námitek, což se ale nestalo. Za předpokladu, že je „*rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“ (rozsudek tohoto soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, publikovaný pod č. 1350/2007).

Dále třeba upozornit, že se u vícerych námitek upíná tvrzená nepřezkoumatelnost rovněž k rozhodnutí žalovaného. Jinými slovy, stěžovatel v mnoha směrech nesouhlasí s krajským soudem v tom, že rozhodnutí žalovaného (v kontextu zprávy o daňové kontrole) podalo dostatečnou, jasnou a srozumitelnou odpověď na odvolací námitky a že reakce žalovaného odrážely jejich pravou podstatu. V těchto případech tak dochází k prolínání stížnostního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. s důvodem podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., eventuálně podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Z hlediska projednatelnosti stížnostních bodů však tento fakt není relevantní, neboť Nejvyšší správní soud již dlouhodobě setrvává na postoji, že podřazení kasačních námitek pod důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 s. ř. s. je úkolem soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS), což znamená, že se těmito námitkami bude Nejvyšší správní soud zabývat v jiných částech svého rozsudku.

pokračování

Jiné námitky nepřezkoumatelnosti spočívají v tvrzení, že krajský soud některé žalobní body zcela opomněl vypořádat. Zde je nutno připustit, že soudní praxe často kolísá v tom, jak na takové deficity odůvodnění (jsou-li zjištěny) nahlížet, tedy zda jde právě o případy nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelnost je nicméně jen jednou z forem procesních pochybení, která mohou vyvolat nezákonnost rozhodnutí [srov. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], a proto případné opomenutí vypořádat některé žalobní námitky pod citované ustanovení nepochybně spadá.

Co se týče námitky nepřezkoumatelnosti *in concreto*, stěžovatel na prvním místě uvádí, že bez věcného vypořádání zůstala námitka dvojího zdanění jednoho a téhož příjmu a rovněž s tím související námitka, že nebyly vypořádány body 16 – 20 žaloby. Strana sedmá v odstavci prvním rozsudku krajského soudu však svědčí o opaku. Nesouhlasí-li v této souvislosti stěžovatel s dílčím závěrem krajského soudu, že stručné odůvodnění rozhodnutí žalovaného korespondovalo míře podrobnosti, s jakou tuto odvolací námitku vznesl stěžovatel sám, případně má-li stěžovatel za to, že se reakce žalovaného s podstatou odvolacích námitok míjejí, pak se, jak bylo naznačeno výše, nemůže jednat o vadu spadající pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nýbrž by mohlo jít o vadu pokrytou ustanovením § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Do uvedeného rámce spadají dále námitky, že se krajský soud nijak nevypořádal s žalobním tvrzením, podle kterého bylo stěžovateli v rozporu se zákonem vyměřeno penále před právní mocí platebních výměrů, a ani s žalobním bodem, podle něhož není vyloučeno, aby se ve dnech 4. 12. 2007 až 7. 12. 2007 uskutečnily jak služební cesty (z Pleší do Zlína dne 4. 12. 2007, do Českých Budějovic dne 6. 12. 2007 a do Jindřichova Hradce dne 5. 12. 2007), tak exkurze ve firmě Unicom Agro, a. s. v Tišnově. To samé lze říci také o námitce, že krajský soud bezdůvodně převzal názor žalovaného, že správcem daně zvolený způsob výpočtu DPZČ je pro stěžovatele výhodnější, a že mu dosud nebylo srozumitelně vysvětleno (a to ani ve zprávě o daňové kontrole, na niž krajský soud odkázal), proč byla DPZČ vypočtena nikoli z částky 240 000 Kč (jak vyplývá z faktury č. 260001), ale z částky o 117 000 Kč vyšší. Ani v tomto případě totiž krajský soud nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného neshledal a odkázal na příslušné pasáže, v nichž odpověď na uvedené námitky nalezl. Namítá-li stěžovatel, že krajský soud ponechal bez povšimnutí, že se žalovaný nevypořádal s logickým rozparem v případě tvrzeného zdanění stěžovatele daní z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za situace, kdy jednatelé stěžovatele ve skutečnosti žádné služební cesty nevykonali (v podrobnostech viz část III odst. 12 žaloby), i zde platí, že krajský soud přesvědčivé zdůvodnění nalezl nejen na straně 4 a 5 rozhodnutí žalovaného, ale stěžovateli je podal také sám. Pozornosti krajského soudu nešla ani série námitok týkající se problematiky zahájení a ukončení daňové kontroly DPZČ, včetně okolností projednání zprávy o daňové kontrole (respektive jejího konceptu) a zmocnění daňového poradce stěžovatele. Z napadeného rozsudku je zcela seznatelný nejen závěr krajského soudu, že daňová kontrola byla řádně zahájena i ukončena, ale rovněž to, že případná procesní pochybení byla vyhodnocena jako marginální, bez vlivu na zákonnost konečného rozhodnutí. Taktéž námitka, že stěžovatel v odvolání navrhoval výslech jednatele Alexandra Vinklera, avšak žalovaný tento odvolací bod zcela pominul, byla krajským soudem vypořádána (byť s odkazem na rozhodnutí žalovaného), a to v bodu 18 napadeného rozsudku. Stěžovateli lze sice přisvědčit v tom, že krajský soud výslovně nereagoval na dílčí argumentaci, dle které každý úkon správce daně musí být jednoznačný natolik, aby bylo zřejmé, k jakému daňovému řízení se vztahuje, přesto je z odstavce 30 napadeného rozsudku dostatečně zřetelné, že o srozumitelnosti

a jednoznačnosti úkonů správce daně krajský soud sebemenší pochybnosti nenabyl. Na tom nemění nic ani fakt, že v napadeném rozsudku nebyly tyto úkony (zejména jednotlivé výzvy) výslovně vyjmenovány. Krajský soud konečně reagoval na str. 12 a 13 napadeného rozsudku také na žalobní námitku, že závěr žalovaného o tom, že se služební cesty v prosinci roku 2007 opravdu uskutečnily, není opřen o žádné relevantní a přesvědčivé důkazy.

Správný je rovněž závěr krajského soudu [s odkazem na § 71 odst. 1 s. ř. s.], že za řádný žalobní bod nelze považovat odkaz žalobce na odvolací či jiné námitky uplatněné ve správním řízení, neboť žalobce je povinen žalobní body vždy konkrétně formulovat v žalobě. Nejvyšší správní soud již dlouhodobě judikuje, že soudní řízení není pokračováním řízení správního, nýbrž zcela samostatným typem přezkumného řízení. Proto pouze v případech, kdy žalobce v žalobě odkáže na konkrétní, a ve vztahu k jeho věci jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, kterou vyslovil v předchozím řízení správním, a pokud tato argumentace nevyžaduje pro účely řízení o žalobě žádnou další specifikaci, modifikaci či upřesnění, lze ji zásadně považovat za součást žaloby (srov. rozsudek ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 As 43/2005 – 79). O tento případ však v souzené věci nejde. Formulace použitá v bodu 10 žaloby: *„V tomto případě se tímto odvolávám na můj text vztahující se k této problematice v odvolání.“*, se nepochybně argumentačně upíná k tvrzení, že (citace včetně nesprávného skloňování): *„odvolací orgán ve svých zdůvodněních, týkajících se konkrétních činností a důkazních prostředků naplňujících předmětnou daň, pouze opakuje zdůvodnění správce daně, aniž by se vyjadřoval konkrétně ke skutečnostem napadených v odvolání. Odvolací orgán se v tomto případě nevypořádal se skutečnostmi uvedenými v odvolání.“*; tento žalobní bod sám o sobě dostatečně konkrétní není. Uvedený odkaz proto podle názoru zdejšího soudu v sobě neobsahuje jednoznačně individualizované a nezaměnitelné výhrady, ale faktický požadavek, aby krajský soud znovu posoudil odvolání proti platebním výměrům správce daně. Bez ohledu na to však nelze přehlédnout, že krajský soud, byť tento povšechný poukaz na obsah odvolání odmítl, přesto reagoval na všechny žalobní body, z nichž mnohé odpovídaly bodům odvolacím, a to včetně těch, v nichž stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v konkrétní rovině. Proto se (dozajista správný) postoj krajského soudu k uvedenému žalobnímu bodu, neodrazil negativně ani v hmotných, ani v procesních právech stěžovatele.

Co se týče nesouhlasu stěžovatele s aplikací ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. krajským soudem, dospěl zdejší soud rovněž k závěru, že způsob, jakým stěžovatel tuto námitku koncipoval, je natolik obecný, že daný stížnostní bod staví na samou hranici projednatelnosti; z tohoto důvodu proto zdejší soud na tuto námitku reaguje stejnou měrou obecnosti. Jelikož se tato námitka nejspíše upíná k obsahu repliky stěžovatele ze dne 30. 4. 2013, která měla zůstat krajským soudem opomenuta, je nutno především upozornit, že rozšíření žalobních bodů po lhůtě k podání žaloby [k pojmu „žalobní bod“ viz ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je zásadně nepřipustné; po uplynutí této lhůty lze již jen (včas uplatněné) žalobní body rozvést, upřesnit a doplnit. Pouze k tomuto účelu může institut repliky, jakožto praktický projev zásady rovnosti zbraní, umožňující žalobci vytríbit svou argumentaci v reakci na argumentaci žalovaného, vhodně posloužit; v replice však nelze uplatňovat nové, dosud neuplatněné námitky. K obsahu sporné repliky z 30. 4. 2013 nezbyvá než uvést, že je v zásadě opakováním a parafrázováním skutečností

pokračování

již v žalobě uvedených. Vypořádal-li se krajský soud ve svém rozsudku se všemi žalobními námitkami, pak nutně pokrýl i ty, které byly zmíněny (zopakovány) v replice. Rámec žaloby překračuje snad jen ta část repliky, podle níž se stěžovatel nyní „*pokusí shrnout hlavní znaky nezákonného zásahu žalovaného do práv žalobce*“. Tato část repliky v krajském soudu navodila dojem, že stěžovatel zamýšlí změnit původní procesní režim, v němž byla žaloba podána (tj. podle § 65 a násl. s. ř. s.), na režim jiný (podle § 82 a násl. s. ř. s.). Takový procesní krok je ovšem vyloučený nejen z hlediska časového (prekluzivní lhůta k podání žaloby), ale rovněž z hlediska věcného, neboť platí, že žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu není přípustná, pokud se stěžovatel může domáhat ochrany jinými prostředky, tedy například žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s. (obdobně rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, publikovaný pod č. 720/2005 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené shrnuje, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí. Jakkoli je tedy možné připustit, že krajský soud nereagoval zcela detailně na všechny jednotlivé (a dlužno dodat, nadmíru početné a na úkor srozumitelnosti navzájem se prolínající) dílčí argumenty stěžovatele, z odůvodnění napadeného rozsudku je bez pochybností srozumitelné, jakými úvahami byl veden a do jakých závěrů jeho úvahy nakonec vyústily. Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil s názorem stěžovatele, že rozsudek krajského soudu trpí nepřezkoumatelností v tom smyslu, jak byla pojmově ustálena výše citovanou judikaturou, a rovněž nezjistil ani žádnou jinou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Uzavírá proto, že stížnostní námitky opírající se ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nejsou důvodné.

Dříve, než přejde Nejvyšší správní soud k vypořádání dalších kasačních důvodů, považuje za vhodné stručně připomenout průběh řízení před správcem daně a žalovaným, a na podkladě tohoto shrnutí provést věcné posouzení vznesených námitek. Pokud by totiž měl Nejvyšší správní soud respektovat pořadí, v jakém jednotlivé námitky uplatnil stěžovatel, jen s obtížemi by se vyhnul argumentační roztříštěnosti, což by mělo negativní dopad na přehlednost a srozumitelnost rozsudku jako celku.

Z předloženého spisu vyplývá, že dne 9. 6. 2008 zahájil správce daně u stěžovatele podle § 16 ZSDP daňovou kontrolu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roků 2004 a 2005 (viz protokol o ústním jednání ze dne 9. 6. 2008, č. j. 48362/08/086930/2560). Dne 16. 6. 2008 byla zahájena rovněž kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roků 2006 a 2007. Jak vyplývá z příslušného protokolu o ústním jednání ze dne 16. 6. 2008, č. j. 48364/08/086930/2560, správce daně nabyl pochybnosti o tom, jakým způsobem mohly některé výdaje stěžovatele (mezi jinými například nákup dvou čtyřkolek, televizoru, masážního relaxačního přístroje či speciálních rybářských oděvů) sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele. Dne 19. 6. 2008 byla u stěžovatele zahájena také kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I.Q/2006 až IV.Q/2007 (protokol o ústním jednání ze dne 19. 6. 2008, č. j. 49755/08/086930/4624). Paralelně probíhaly rovněž kontroly daně z příjmů fyzických osob (jednatelů stěžovatele Jiřího Šimpacha a Alexandra Vinklera)

ze závislé činnosti. Daňová kontrola daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků byla u stěžovatele zahájena při ústním jednání dne 2. 7. 2008 (viz protokol č. j. 52029/08/086930/4431). Stěžovatel má pravdu, že tento protokol, na rozdíl od protokolů předchozích, nezmínil tuto daň (standardně) ihned na samé první straně v příslušném odstavci nazvaném jako „*Předmět jednání*“. Přesto však, na straně 7 v odstavci pátém naposledy citovaného protokolu, správce daně výslovně uvedl, že „*zahajuje dnešního dne kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2006 a 2007 u společnosti AGROTECH PLEŠE, s. r. o., Pleše 105, DIČ: CZ6036053.*“.

Stěžovatel především setrvává na stanovisku, že daňovou kontrolu není možné tímto způsobem zahájit, tedy že nikdy řádně zahájena nebyla, a proto právo správce daně vyměřit stěžovateli DPZČ za zdaňovací období roků 2006 a 2007 prekludovalo dříve, než (v pořadí druhé) rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci. Tento závěr vychází z úvahy, že pouze pokud by daňová kontrola byla řádně zahájena, představovala by úkon přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP. Podle § 47 odst. 1 ZSDP totiž platí, že *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, 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.*“ § 47 odst. 2 věta první ZSDP stanoví, že *byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.* Stěžovateli lze přitakat v tom, že daňová kontrola je především faktickou činností, a proto skutečně nestačí, pokud je zahájena toliko formálně. V duchu tohoto pojetí Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 – 87, publikovaném pod č. 698/2005 Sb., konstatoval, že „*za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.*“. Obdobně v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaném pod č. 1480/2008 Sb. NSS, uvedl, že „*formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.*“. S přihlédnutím k takto ustálenému právnímu názoru je proto třeba zkoumat nejen to, jakým způsobem byla daňová kontrola zahájena, ale také, zda správce daně v úzké časové návaznosti na toto zahájení činil kroky směřující k vyměření DPZČ.

Jak již bylo uvedeno, při daňových kontrolách daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty vyplynuly z kontrolovaných dokladů indicie, které správce daně přiměly k zahájení daňové kontroly DPZČ. Dominantním rysem daňového řízení, které je nyní předmětem soudního přezkumu, tedy nebylo náhodné a namátkové prověření libovolného segmentu stěžovatelova účetnictví, ale cílené prověření zcela konkrétních dokladů, s nimiž se správce daně seznámil v rámci kontrol jiných daní a jejichž obsah v něm vzbudil důvodné pochybnosti o tom, zda stěžovatel řádně splnil povinnosti uvedené v § 38h ZDP. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že důkazní prostředky shromažďované v rámci kontroly daně z přidané hodnoty a daně z příjmu právnických osob nelze

pokračování

zohlednit při kontrole jiné daně (zde DPZČ). K tomu je třeba znovu připomenout faktickou povahu daňové kontroly, která spočívá v provádění činnosti směřující k cíli definovanému v § 16 odst. 1 ZSDP, tedy ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější, a to v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu ZSDP. Situace, kdy správce daně vezme pro zahájení daňové kontroly v úvahu skutečnosti, které vyjdou najevo v rámci provádění daňové kontroly jiné daně či dokonce v rámci daňové kontroly u jiného daňového subjektu, nejsou v praxi nijak ojedinělé. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb., přitom výslovně připustil použití důkazů získaných i v jiných než daňových řízeních: „*Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem (§ 31 odst. 4 ZSDP). Uvedené listiny musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění z nich vyplývající upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výsledkem dotyčných svědků.*“ Argument *a maiori ad minus* proto podporuje závěr, že pokud je přípustné využití důkazů a zjištění z jiných řízení než daňových, musí být přípustné i využití důkazů z jiných daňových řízení (při respektování shora uvedených podmínek, o jejichž splnění v souzené věci sporu není). Podobně není na závadu, pokud správce daně činí úkony, které jsou společné pro více daní (například souhrnné výzvy k předložení dokladů, z nichž vyplývají okolnosti rozhodné pro stanovení a vyměření více daní), za předpokladu, že formulace jednotlivých otázek nevede k pochybnostem, k jaké daňové povinnosti se položené otázky či vyžádané doklady upínají. V souzené věci byla taková souvislost bez potíží patrna, a proto zdejší soud nedal stěžovateli za pravdu, že v něm způsob formulace výzev mohl vzbudit pochybnosti.

Dále není patrný ani nepřiměřený časový odstup mezi zahájením daňové kontroly DPZČ a jejím faktickým prováděním. Například již dne 3. 7. 2008 proběhl telefonický hovor správce daně s jednatelem stěžovatele Jiřím Šimpachem (viz úřední záznam z téhož dne č. j. 52071/08/086930/2560), jímž byl posledně jmenovaný vyzván k předložení požadovaných dokladů ke kontrole DPZČ. Dne 18. 8. 2008, vydal správce daně výzvu č. j. 14312/08/086930/4431, v níž byl stěžovatel mj. vyzván mj. k tomu, aby prokázal, v jaké výši mu byly přefakturovány cestovní výdaje a jaké konkrétní služby a v jakém rozsahu mu byly poskytnuty (strana pátá, bod pátý). Touž výzvou byl stěžovatel rovněž požádán, aby prokázal, že se veškeré evidované pracovní cesty v roce 2007 uskutečnily, a aby objasnil, zda vykázané náklady na cestovní náhrady představovaly náklady na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů (viz strana osmá, odstavec desátý). K naposledy uvedenému zjištění směřovala také výzva správce daně ze dne 19. 8. 2008, č. j. 59540/08/086930/6839, v níž se stěžovatele dotázal, jaké konkrétní služby a v jakém rozsahu mu byly poskytnuty na základě faktury č. 260001. Na tomto místě je vhodné podotknout, že proces shromažďování relevantních pokladů neprobíhal zcela plynule. Prodlevy však byly z nikoli nepodstatné míry důsledkem procesních kroků daňového subjektu – stěžovatele (případně jeho zástupce), neboť ten nedodal vyžádané doklady ve

stanovených lhůtách, několikrát žádal o prodloužení lhůt a v samém závěru daňové kontroly se dvakrát omlouval z nařízeného ústního jednání. Pro ilustraci poukazuje zdejší soud především na žádost ze dne 1. 9. 2008, adresovanou správci daně, o prodloužení lhůt stanovených ve výzvěch č. j. 14312/08/086930/4431 a č. j. 59540/08/086930/6839, do 17. 9. 2008, a dále na urgenci správce daně z 11. 9. 2008 (č. j. 62013/08/086930/2560) k předložení mzdových dokladů, o které byl stěžovatel (respektive pan M. M. jakožto osoba, která pro stěžovatele vedla mzdovou agendu) telefonicky žádán již dne 3. 7. 2008 (viz úřední záznam z téhož dne, č. j. 52071/08/086930/2560). Bez ohledu na to, zda u stěžovatele existoval úmysl prodlužovat daňové řízení, či nikoli, nebylo by spravedlivé klást důsledky jeho postupu k tíži správci daně, a dovozovat, že k zahájení daňové kontroly DPZČ ve skutečnosti nedošlo nebo že zahájení této kontroly nebylo ničím jiným než formálním úkonem.

Netřeba v této souvislosti připomínat ani to, co již ve vzájemném konsensu konstatovali krajský soud a žalovaný, tedy, že správce daně vskutku pochybil, když se dne 26. 3. 2010 dostavil do sídla stěžovatele za účelem projednání zprávy o výsledku daňové kontroly DPZČ a se stěžovatelem také tuto zprávu projednal; s ohledem na platnou plnou moc mezi stěžovatelem a jeho daňovým poradcem, která pokrývala rovněž daňové řízení o DPZČ, měl jednat nikoli přímo se stěžovatelem, ale s jeho zástupcem. Jakkoli není pochyb o nevhodnosti projednávání záležitostí daňového subjektu před jeho zákazníky či obchodními partnery, nedospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že bylo na místě hovořit o porušení povinnosti mlčenlivosti, která má navíc dopad do právní sféry daňového subjektu. Ostatně, stěžovatel se o žádném takovém zásahu do svých veřejných subjektivních práv v konkrétní rovině nezmiňuje. Nejvyšší správní soud se s krajským soudem a žalovaným současně ztotožňuje i v tom, že zmíněné pochybení bylo následně napraveno tím, že správce daně vstoupil do jednání s daňovým poradcem, kterému zaslal nejprve „koncept zprávy o daňové kontrole“ a posléze také, využívaje možnosti stanovené v § 16 odst. 8 věta poslední ZSDP, samotnou zprávu o daňové kontrole DPZČ zaslal poštou. Tímto okamžikem byla zpráva o daňové kontrole projednána.

V návaznosti na skutečnosti shora uvedené je vhodné vypořádat námitku neopodstatněnosti závěru správce daně a žalovaného, že stěžovatel usiloval o vyvolání průtahů v daňovém řízení, a to zejména tím, že se vyhýbal převzetí a projednání (konceptu) zprávy o daňové kontrole. Posouzení této dílčí otázky je podstatné pro navazující závěr, zda byl správce daně oprávněn postupovat podle § 16 odst. 8 *in fine* ZSDP a zaslat stěžovateli (respektive jeho daňovému poradci) zprávu o daňové kontrole poštou. Totožnou žalobní námitku krajský soud odmítl s konstatováním, že se jedná o projev diskrečního oprávnění daňového orgánu, které soudnímu přezkumu podléhá pouze při vědomí limitů zakotvených v § 78 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

Na tomto místě je nejprve nutné odmítnout názor krajského soudu, že úvaha správce daně, zda zašle zprávu o daňové kontrole daňovému subjektu (jeho zástupci) poštou (namísto jejího standardního projednání na jednání), je věcí jeho správního uvážení. Z dikce ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP nelze založení takového diskrečního oprávnění dovodit. Je naopak zcela zřejmé, že správcem daně zvolený postup je vázán na splnění alespoň jedné z podmínek uvedených v poslední větě citovaného ustanovení; posouzení, zda je některá z těchto podmínek v konkrétním případě splněna, není aplikací správního

pokračování

uvážení, ale hodnocením konkrétních skutkových zjištění a jejich následnou právní subsumpcí. Rozporovaný postup správce daně se tak soudní kontrole nevymyká. Z důvodů dále uvedených má nicméně Nejvyšší správní soud za to, že *ratio decidendi* argumentace krajského soudu, dle kterého správcem daně zvolený způsob seznámení stěžovatele s výsledky daňové kontroly odpovídal zjištěným skutečnostem, i přes shora uvedenou výhradu k jeho úvaze ob stojí.

Nejvyššímu správnímu soudu především neušlo, že již v září roku 2008, tedy relativně krátce po zahájení daňové kontroly DPZČ, nabyl správce daně podezření, že se stěžovatel prostřednictvím svého daňového poradce snaží oddálit ukončení daňových kontrol s výhledem změny své místní příslušnosti do Prahy, přestože jedinou provozovnu má v obci Pleše, kde také realizuje všechny své obchodní aktivity (viz záznam o telefonickém rozhovoru ze dne 29. 9. 2008, č. j. 63587/08/086930/4431). Mimo to stěžovatel (respektive jeho daňový poradce) opakovaně žádal o prodloužení lhůt k podání vyjádření či doložení dokladů, vyzvedával doručené písemnosti posledního dne úložní lhůty, avizoval svou dlouhodobou nepřítomnost mimo Českou republiku (v období od prosince 2008 do ledna 2009), a z různých (byť z části akceptovatelných) důvodů se omlouval z ústních jednání nařízených za účelem projednání (konceptu) zprávy o daňové kontrole. Proto nelze hodnotit jako překvapivé, že se správce daně v průběhu daňového řízení ve svém prvotním podezření na obstrukční úmysly stěžovatele spíše utvrdil. Jakkoli by totiž jednotlivé úkony samy o sobě nemusely nasvědčovat existenci motivu protahovat daňové řízení, neboť se vskutku jedná o práva daňového subjektu přiznaná samotným ZSDP, v realitě nejsou vnímána (a ani by neměla být vnímána) izolovaně, ale v jejich celkovém kontextu. Lze tedy shrnout, že podezření správce daně nebylo ničím jiným než logickým vyústěním toho, že stěžovatel přinejmenším nadužíval výše uvedené procesní instituty. Závěr správce daně, že stěžovatel tímto postupem směřuje k oddálení okamžiku projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňového řízení, proto nevykazuje rysy svévole. Pokud se tedy daňový poradce omluvil nejen z ústního jednání nařízeného k projednání „konceptu zprávy o daňové kontrole“ stanoveného na 10. 5. 2010, ale i z pořadí druhého ústního jednání dne 27. 5. 2010, nejví se jako překvapivé ani to, že správce daně vyhodnotil hrozbu průtahů daňového řízení jako reálnou, ani to, že naznal, že od dubna 2010 uplynula dostatečná doba k tomu, aby si stěžovatel mohl koncept zprávy prostudovat, a že tedy využil možnosti vyplývající z ustanovení § 16 odst. 8 *in fine* ZSPD, a zaslal stěžovateli (respektive jeho zástupci) dne 14. 6. 2010 zprávu o daňové kontrole poštou a přikročil k vydání platebních výměrů (č. j. 44081/10/086910304633, 44820/10/086910304633).

Do jisté míry důvodná je přesto argumentace stěžovatele, že správce daně nijak nereagoval na žádosti ze dne 7. 5. 2010 a 25. 5. 2010, kterými stěžovatel usiloval o jiný způsob stanovování termínů ústního jednání a jejichž součástí byly také omluvy z nařízeného ústního jednání na dny 10. 5. 2010 a 27. 5. 2010 (tyto omluvy správce daně obdržel teprve v den, kdy se tato ústní jednání měla konat). Nejvyšší správní soud v obecné rovině plně souhlasí s názorem, že každé žádosti daňového subjektu by se mělo dostat náležité procesní odezvy ze strany správce daně; přestože tato povinnost ze ZSDP explicitně nevyplývá, minimálně by mělo být daňovému subjektu sděleno, zda se jeho omluvě či žádosti vyhovuje, či nikoli a z jakých důvodů. Na druhou stranu, stěžovatel s uvedeným pochybením správce daně pro svou osobu nespojuje žádný konkrétní

negativní následek, tím méně pak zásah do svých veřejných subjektivních práv (jak již bylo jednou zdůrazněno, daňový poradce stěžovatele měl na prostudování „konceptu zprávy o daňové kontrole“ více než jeden měsíc, a proto jeho žádosti fakticky vyhověno bylo). Stížnostní námitka se kromě toho míjí s obsahem zmíněných žádostí. V těch daňový poradce nežádal o poskytnutí minimálně měsíční lhůty mezi doručením a projednáním (konceptu) zprávy o daňové kontrole (jak uváděl v kasační stížnosti), ale o stanovení termínu ústního jednání alespoň s měsíčním předstihem po uplynutí zákonné desetidenní lhůty pro uložení zasílané písemnosti u poštovního přepravce; poukázal současně na to, že pokud bude správce daně nadále stanovovat termíny na třetí den po uplynutí lhůty pro uložení písemnosti, ve které je termín ústního jednání oznámen, bude nucen se z takto stanovovaných termínů nadále omlouvat. Stěžovatel si však musí být vědom toho, že využívání benefitů některých procesních institutů může být spojeno s nevýhodami procesních institutů jiných a je pouze na daňovém subjektu, jakou procesní strategii zvolí. Ilustruje se to právě na vyzvedávání zásilek poslední den úložní lhůty, které má, při současném stanovení pevného data nařízeného ústního jednání, pro daňový subjekt za následek faktické zkrácení doby, během které může daný dokument studovat a připravovat k němu své stanovisko. Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud nevyslyšel ani námitku stěžovatele, že správcem daně stanovená délka lhůt nebrala v úvahu zákonnou úložní dobu zásilky u poštovního přepravce a že při využití výhody vyzvednutí zásilky teprve posledního dne úložní lhůty již zbývalo jen několik dnů k přípravě na ústní jednání. Důsledky volby procesní strategie totiž dopadají jednoznačně na daňový subjekt a správce daně není povinen při stanovování termínů ústního jednání vycházet z lhůt, v jejichž běhu nemusí mít daňový subjekt dokument k dispozici proto, že se příslušná zásilka nachází u provozovatele poštovních služeb.

Stěžovatel v souvislosti s „konceptem zprávy o daňové kontrole“ rovněž namítá, že mu nebyla stanovena žádná lhůta pro podání vyjádření k tomuto konceptu. Porovnání obsahu žaloby a kasační stížnosti nicméně nasvědčuje tomu, že tato námitka byla uplatněna poprvé až v řízení před Nejvyšším správním soudem. Zdejšímu soudu je zapovězeno věcně reagovat na důvody kasační stížnosti, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, ač tak žalobce učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.); odpověď na uvedenou námitku lze nicméně vyvodit z předchozích částí tohoto rozsudku, které se týkají námitek jiných.

Zbývá jen dodat, že zaslání „konceptu zprávy o daňové kontrole“ daňovému poradci sice není zcela standardním postupem, avšak vzhledem k tomu, že se § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP omezuje na konstatování, že daňový subjekt má právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, aniž by v podrobnostech upravil způsob, jakým k realizaci tohoto práva má dojít, nedospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že by zaslání konceptu bylo z povahy věci či s ohledem na obecně platné zásady daňového řízení vyloučeno. Namítá-li v této souvislosti stěžovatel, že byl při uplatňování své procesní obrany vůči správci daně znevýhodněn, nemůže se s ním zdejší soud ztotožnit. Standardně správce daně seznámí daňový subjekt se zprávou o výsledku daňové kontroly teprve na ústním jednání za tímto účelem nařízeným a současně s daňovým subjektem tuto zprávu projedná. Na ústním jednání má sice daňový subjekt plnou možnost se závěry správce daně polemizovat, ale faktor překvapivosti jednoznačně prospívá správci daně. Dal-li však správce daně daňovému subjektu možnost seznámit se s jeho závěry ještě před ústním jednáním

pokračování

(například právě prostřednictvím zaslání „konceptu zprávy o daňové kontrole“), jednoznačně mu v hájení jeho práv vyšel vstříc.

Pokud jde o otázku zda, případně jakým způsobem, se mohlo zaslání „konceptu zprávy o daňové kontrole“ negativně odrazit v hmotných či procesních právech daňového subjektu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že žádný takový zásah v posuzované věci neshledal. Ostatně, sám daňový poradce stěžovatele v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty reagoval na předvolání ze dne 23. 3. 2009, č. j. 23705/09/086930304431, i na předvolání ze dne 8. 10. 2009, č. j. 61204/09/086930304624, k projednání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty, žádostí, aby mu správce daně tuto zprávu zaslal poštou. Svou žádost odůvodnil mj. tím, že (citováno včetně nesprávné interpunkce): „Jistě sami uznáte, že není možno, aby mi byly z vaší strany výsledky předloženy či pouze přečteny, a abych na ně okamžitě mohl kvalifikovaně odpovědět, vzhledem k počtu, rozsahu kontrolovaných let a daňových povinností i vzhledem k době, po kterou byly tyto výsledky z Vaší strany připravovány.“. V návaznosti na tuto žádost tedy byl daňovému poradci zaslán „koncept zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty“ (viz přípis ze dne 10. 4. 2009, č. j. 34394/09/0869302560) a předvolání k projednání této zprávy bylo stanoveno na 6. 5. 2009 (viz dokument ze dne 10. 4. 2009, č. j. 34137/09/086930304431). Jestliže tedy daňový poradce při kontrole daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty výslovně preferoval zaslání zprávy o daňové kontrole poštou před jejím osobním projednáním, jeví se přinejmenším překvapivé, pokud se s principiálně shodným postupem správce daně při kontrole DPZČ cítí být poškozen. Z předloženého správního spisu kromě toho ani nevyplývá, že by stěžovatel proti zaslání „konceptu zprávy o daňové kontrole“ namísto finální zprávy nějakým způsobem brojil; výhrady proti tomuto postupu uplatnil teprve v odvolání. V neposlední řadě dostal stěžovatel (respektive jeho daňový poradce) plnou příležitost se s touto zprávou (nikoli již s jejím pouhým konceptem) seznámit dne 10. 6. 2010, kdy si u poskytovatele poštovních služeb vyzvedl zásilku, která tuto zprávu obsahovala. Stěžovatel rovněž dosud nenamítal, že by se snad oba dokumenty po obsahové stránce měly lišit.

Stížnostní námitkou, formulovanou nikoli zcela srozumitelným způsobem na straně páté v odstavci druhém kasační stížnosti, zamýšlel stěžovatel pravděpodobně vyjádřit, že zpráva o kontrole DPZČ obsahuje zcela odlišné údaje od zpráv o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob (jednatelů) a od zprávy z kontroly daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob a že navíc naposledy zmíněná zpráva neobsahuje ani podpis zástupce daňového subjektu. Nejvyšší správní soud však ověřil, že zpráva o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob podepsána daňovým poradcem byla; ve větě „Zpráva byla projednána a byla předána dne...“ je pouze škrtnuto slovo „projednána“, a to s odkazem na protokol o ústním jednání ze dne 10. 11. 2009, č. j. 60822/09/086930302560. Z tohoto protokolu vyplývá, že důvodem, pro který stěžovatel podpis zprávy odepřel, bylo neprovedení navržených výsledků svědků správcem daně. Bez ohledu na výše uvedené však Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že okolnosti projednání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty a zpráv o daňových kontrolách daně z příjmů fyzických osob (jednatelů) nejsou předmětem tohoto řízení. Mimoto je uvedená stížnostní námitka vznesena toliko v obecné rovině, neboť stěžovatel blíže nerozvádí, v čem se uvedené zprávy o daňových kontrolách

liší a v čem je tedy spatřován jejich vzájemný rozpor, natož dopad takového rozporu do daňového řízení o DPZČ a potažmo do hmotných a procesních práv stěžovatele.

Další stížnostní námitka směřuje proti odmítnutí stěžovatelem navržených výsledků svědků (jednatelů stěžovatele a pana A. B.); tyto výpovědi měly objasnit, které osoby u stěžovatele prováděly činnosti na základě smlouvy o službách, tedy že těmito osobami nebyli jednatelé stěžovatele, ale osoby jiné, „dodané“ panem A. B. Na straně 21 druhostupňového rozhodnutí žalovaný pouze stručně uvedl, že provedení těchto výsledků považuje za bezpředmětné, což vskutku nepředstavuje právě detailní odůvodnění. Přesto však nelze říci, že by tento dílčí nedostatek rozhodnutí žalovaného vedl k nezákonnosti rozhodnutí jako celku. Nejvyšší správní soud v této své úvaze vychází zejména ze zjištění, že výsledky jednání stěžovatele byly provedeny již krátce po zahájení daňových kontrol, například dne 16. 6. 2008 či 10. 7. 2008 (viz protokoly č. j. 48364/08/086930/2560, č. j. 52974/08/086930/2560). Dne 18. 8. 2009 byl znovu vyslechnut pan Jiří Šimpach; při tomto výsledku byla dána daňovému poradci možnost klást mu otázky (viz protokol z téhož dne č. j. 54131/09/086930304624). Jednatelé jsou nicméně osobami, které za právnickou osobu (tj. stěžovatele) jednají přímo (byť prostřednictvím zvoleného zástupce – daňového poradce), a proto, pokud snad měli k dispozici skutečnosti svědčící v jejich prospěch, které by měl správce daně vzít při rozhodování do úvahy, nic jim nebránilo uplatnit je u správce daně z vlastní iniciativy. Nemuseli proto jen pasivně čekat, až budou správcem daně vyslechnuti jako svědci. Co se týče výsledku pana A. B., ze správního spisu vyplývá, že byl proveden již v říjnu roku 2008 (viz dokument nazvaný jako „Odpověď na dožádání“ ze dne 6. 10. 2008, č. j. 80127/08/187931/6628) v rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob dožádaným správcem daně (Finančním úřadem v Jablonci nad Nisou). Jak vyplývá z protokolu o ústním jednání, které správci daně Finanční úřad v Jablonci nad Nisou zaslal, vyjádření svědka k daňovým dokladům, vážícím se ke zdaňovacímu období roku 2005, se omezilo na konstatování, že si v důsledku prodělané těžké automobilové nehody nevybavuje konkrétní zakázky, které pro stěžovatele vykonal, a platby, které od stěžovatele přijal; potvrdil pouze, že podpisy a razítka na předložených dokladech jsou pravé. V květnu roku 2009, na podkladě žádosti daňového poradce, požádal správce daně Finanční úřad v Jablonci nad Nisou o provedení výsledku pana A. B. znovu, nicméně tento výsledek se v důsledku okolností jak na straně svědka (hospitalizace), tak daňového poradce (omluvy z nařízeného ústního jednání), nepodařilo realizovat. Pan A. B. sice přislíbil, že odpovědi na otázky dožádaného správce daně zašle písemně, do skončení daňového řízení tak ale neučinil. S ohledem na tvrzenou poruchu dlouhodobé paměti pana A. B., způsobenou prodělaným zraněním, je nicméně otázkou, zda by jeho svědecká výpověď skutečně mohla být pro nyní přezkoumávané daňové řízení přínosem.

Vzhledem k tomu, že ani posledně uvedená kasační námitka nebyla shledána důvodnou, lze konstatovat, že kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. není dán.

Východiskem pro posouzení zbývajících skupiny námitek napadajících správnost úvah krajského soudu o právních otázkách [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] je jednak posouzení charakteru činností, které pánové Šimpach a Vinkler vykonali pro stěžovatele na základě faktury č. 260001 v roce 2006, jednak posouzení správnosti závěru daňových

pokračování

orgánů a krajského soudu, že realizace deklarovaných služebních cest, vykázaných ve dnech 4. 12. 2007 až 7. 12. 2007, nebyla prokázána.

Co se týče faktury č. 260001, správce daně i žalovaný pojali za rozhodné důkazy jednak obsah smlouvy o službách ze dne 1. 1. 2006, jednak výpovědi jednatelů stěžovatele. Již do protokolu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 52029/08/086930/4431, kterým byla zahájena daňová kontrola DPZČ, uvedl pan Alexandr Vinkler, že práce vyúčtované na základě faktury č. 260001 provedli jednatelé stěžovatele v jeho skladu. Z odpovědi, kterou stěžovatel zaslal správci daně dne 15. 9. 2008 (v reakci na výzvu správce daně ze dne 18. 8. 2008, č. j. 14312/08/086930/4431), se dále podává, že v daném období, kdy byla smlouva uzavřena, docházelo k prolínání prací pro sdružení fyzických osob pana Šimpacha a pana Vinklera a stěžovatele Agrotech Pleše, s. r. o., a že předmětem výše uvedené smlouvy byl mj. nákup a prodej zboží či dojednávání obchodních smluv. To koresponduje s čl. I. této smlouvy, v němž se hovoří o *poskytování služeb spojených s obchodní činností stěžovatele* při přechodu podnikání ze Sdružení Agrotech na obchodní společnost Agrotech Pleše, s. r. o.; částka 240 000 Kč, uvedená ve smlouvě, odpovídá položce „*provedené práce vč. cestovného*“, uvedené na faktuře č. 260001. V dalším průběhu daňového řízení sice daňový poradce uvedl (odpověď správci daně ze dne 11. 12. 2008), že předmětem této smlouvy byl nájem hmotného majetku (osobních vozidel a motorové pily) a že práce jednatelů (například řízení těchto automobilů, dojednávání smluv nebo nákup a prodej zboží) byly vykonávány bezúplatně; tato svá tvrzení však nijak nepodložil. Tato tvrzení daňového poradce nepodpořila ani výpověď jednatele Jiřího Šimpacha, zaprotokolovaná dne 18. 8. 2009 pod č. j. 54131/09/086930304624, která měla sloužit mj. k objasnění nesrovnalostí týkajících se faktury č. 260001. Při tomto výsledku Jiří Šimpach sice nejprve uvedl, že fakturované práce spočívaly v nájmu dodávkového automobilu a motorové pily, na dotaz správce daně však také potvrdil pravdivost již zmiňované výpovědi druhého stěžovatelova jednatele Alexandra Vinklera ze dne 2. 7. 2008 (viz protokol z téhož dne č. j. 52029/08/086930/4431), že faktura č. 260001 se vztahovala k pracím ve skladu stěžovatele, které vykonali oba jednatelé, potažmo skutečnosti podávající se z výše již zmiňované odpovědi stěžovatele ze dne 15. 9. 2008. Nesrovnalost ve své výpovědi nebyl schopen vysvětlit; celkově jeho výpověď působí značně nekonzistentně a neurčitě (na podrobnosti si nevzpomínal, odpovídal neurčitě). Na základě této výpovědi se proto správce daně přiklonil ke skutkové verzi předestřené Alexandrem Vinklerem, zatímco pro akceptování tvrzení daňového poradce stěžovatele žádný racionální důvod neshledal. V tomto postoji Nejvyšší správní soud v žádném případě nespatřuje porušení zásady volného hodnocení důkazů. Naopak lze konstatovat, že s ohledem na protichůdnost uvedených tvrzení a na nedostatek důkazů, které by podpořily skutkovou verzi předestřenou daňovým poradcem, se úvaha správce daně, že předmětem fakturace byly práce a služby přímo zaměřené na rozvoj společnosti (stěžovatele) a na dosahování maximálního zisku, tedy činnosti v podstatě pro stěžovatele běžných, kterými se jednatelé osobně podíleli na dosažení zisku, ať už byl jejich formální právní rámec jakýkoliv, a bez ohledu na to, zda byli jednatelé držiteli vlastního živnostenského oprávnění, jeví jako logická. Správce daně podpůrně reflektoval také to, že stěžovatel následně podal dodatečné daňové přiznání na daň z přidané hodnoty, které se vztahovalo k faktuře č. 260001; usoudil totiž, že stěžovatel tímto krokem projevil svého druhu srozumění se závěrem, že na základě faktury č. 260001 nebyly vyúčtovány služby, ale práce osobně vykonané pro

společnost. Ani tomuto závěru nelze upřít jistou logiku, byť se pochopitelně jedná o důkaz spíše nepřímý, který své místo musí nalézt v provázaném řetězci důkazů jiných.

Navazující hojná žalobní i stížnostní argumentace se z velké části s výše popsaným stěžejním argumentačním východiskem mýjí a dopadá především na skutečnosti a okolnosti pro věc bezvýznamné. Ve vztahu k faktuře č. 260001 je klíčovou odpověď na otázku, zda činnost jednatelů pro jejich společnost s ručením omezeným (tj. pro stěžovatele) skutečně mohla být posouzena jako příjem ze závislé činnosti, podléhající legální fikci stanovené v § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Nejvyšší správní soud se otázkou, jaké činnosti lze podřadit pod § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, zabýval například v rozsudcích ze dne 27. 8. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59 (publikován pod č. 889/2006 Sb. NSS), ze dne 29. 9. 2004, č. j. 5 Afs 6/2004 - 96, a ze dne 22. 12. 2004, č. j. 5 Afs 81/2004 - 52 - tato judikatura je v posuzované věci použitelná, neboť interpretované ustanovení zákona se neměnilo. Rozsudek ze dne 27. 8. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, byl nadto napaden ústavní stížností, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, odmítl, byť některé závěry zdejšího soudu do určité míry korigoval. Z odůvodnění tohoto usnesení se podává, že „nelze § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost, bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd. Jinými slovy, taková paušální interpretace ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů zastávaná Nejvyšším správním soudem by se v jiném případě, než je nyní projednávaný případ, již mohla dostat mimo meze stanovené čl. 11 odst. 5 Listiny.“ S názorem vysloveným Ústavním soudem koresponduje i recentní judikatura zdejšího soudu. Například v rozsudku ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014 - 44, se uvádí, že „aby příjmy společníka vyplacené mu společností mohly spadat pod kategorii příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, musí splňovat následující podmínky: V první řadě musí jít o příjmy pocházející z 'práce pro společnost', tedy být vyplaceny jako odměna za to, že společník pro společnost vykonával sám, tj. osobně, činnost obdobné povahy, jakou by vykonával například zaměstnanec, pokud by byl zaměstnán společností za účelem uskutečňování podnikatelské (příp. jiné) činnosti společnosti. Smyslem a účelem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů totiž je podrobit dani z příjmů ze závislé činnosti právě příjmy z činností, které se svojí povahou (tedy osobním výkonem určité práce nebo činnosti, čítaje v to případně i řízení činnosti samotné společnosti) ve své podstatě příliš neliší od činnosti zaměstnanců společnosti. Má se tedy jednat o činnosti, které společník pro společnost vykonává kvůli tomu, a právě proto, že je jejím společníkem, takže jej se společností pojí úzký vztah ekonomického provázání. Indikátorem, ne však vždy závazným, bude často míra příbuznosti činnosti, kterou vykonává společník, a činnosti, již se zabývá společnost. Čím větší míra příbuznosti těchto činností bude dána, tím více je to zpravidla signálem, že společník uvedenou činnost vykonává pro společnost z titulu korporálně-právního vztahu ke společnosti. Naopak uvedenému režimu zdanění nemají být podrobeny takové příjmy společníka od společnosti, které jsou společníku vypláceny za něco

pokračování

jiného než za osobní výkon uvedených činností, zejména za plnění, která by společník společnosti poskytoval zásadně za stejných podmínek i v případě, že by jejím společníkem nebyl“.

V daném konkrétním případě nevybočuje uvažování žalovaného (aprobované krajským soudem) ze zákonitostí logického usuzování, nesignalizuje porušení zásady „*in dubio pro reo/in dubio libertate*“, ani není projevem nedostatku respektu k zásadě volného hodnocení důkazů. Vycházely-li se daňové orgány při posouzení charakteru činností, které v roce 2006 jednatelé pro stěžovatele vykonávali, z předpokladu, že šlo o osobně vykonávanou činnost, která by z povahy věci mohla být vykonávána i zaměstnanci stěžovatele, odpovídá to nejen skutkovým zjištěním, která byla akceptovatelným způsobem vyhodnocena (viz výše), ale i právní hodnocení takové činnosti odpovídá definici závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů, jak byla vyložena shora citovanou judikaturou.

Významná část stížnostních námitek míří také proti postoji, který daňové orgány a posléze i krajský soud zaujaly k vyúčtovaným pracovním cestám v období 4. až 7. 12. 2007 (z Pleší do Zlína dne 4. 12. 2007, do Českých Budějovic dne 6. 12. 2007 a do Jindřichova Hradce dne 5. 12. 2007). Stěžovatel v kasační stížnosti setrvává na tvrzení, že vystavení faktury č. 105816 společností Unicom Agro a. s. (pozn.: tato faktura není založena ve správním spisu, nicméně o jejím obsahu není mezi účastníky řízení sporu) za účast na exkurzi v Tišnově, která se časově kryje se shora uvedenými služebními cestami jeho jednatelů, nedokazuje, že se jich jednatelé nemohli souběžně účastnit, případně, že tyto pracovní cesty nemohly vykonat osoby od jednatelů odlišné (ať už „*jini spolupracovníci*“, či rodinní příslušníci jednatelů). Stěžovatel nadále daňovým orgánům vytýká, že v tomto směru neprovedly potřebná šetření a rezignovaly na skutková zjištění, která by svědčila v jeho prospěch. Nejvyšší správní soud především zdůrazňuje, že skutková verze, k níž se přiklonil správce daně a žalovaný, tj. že se v tomtež časovém období jednatelé stěží mohli zúčastnit jak exkurze v Tišnově, tak uvedených služebních cest z téměř opačných konců republiky, se vskutku jeví jako nejpravděpodobněji se nabízející. Ostatně, účast jednatelů na exkurzi u firmy Unicom Agro, a. s. nikdy rozporována nebyla, naproti tomu o realizaci ostatních pracovních cest jednateli stěžovatele panují povážlivé pochybnosti (předložená obecně formulovaná „čestná prohlášení“ obchodních partnerů stěžovatele, že u nich stěžovatel, respektive jeho jednatelé, v roce 2007 uskutečnili obchodní jednání a nákup zboží, nejsou způsobilá prokázat, že k těmto návštěvám došlo právě ve sporném období od 4. 12. 2007 do 7. 12. 2007). Ačkoli nelze vyloučit, že tu existují i jiné potenciálně možné varianty skutkového stavu, s ohledem na míru jejich pravděpodobnosti dopadá důkazní břemeno jejich prokázání jednoznačně na stěžovatele. Byl to tedy stěžovatel, kdo měl správci daně předložit důkazy o tom, že jednatelé byli schopni v tytéž dny uskutečnit nejen exkurze v Tišnově, ale i shora popsané služební cesty, případně prokázat, jaká jiná osoba tyto služební cesty vykonala a za jakých podmínek.

Bez ohledu na to se ovšem stěžovatelova obsáhlá a nepřilíš konzistentní argumentace k okolnostem služebních cest opět převážně mívá s podstatou věci. Otázka, kdo jiný deklarované pracovní cesty uskutečnil (případně na podkladě jakého právního titulu či faktického vztahu ke stěžovateli či jeho jednatelům) je totiž zcela irrelevantní, pokud byly „cestovní náhrady“ za takto vykázané „pracovní cesty“ vyplaceny přímo

jednatelům, tj. pánům Šimpachovi a Vinklerovi. Právě toto zjištění je stěžejní pro závěr, že pokud se pracovní cesty neuskutečnily, nelze vyplacené částky označit za „náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti“, ale je nutné na ně pohlížet jako na částky, které (ať už by byly ve skutečnosti vyplaceny za jakoukoli činnost) byly předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) ZDP, z nichž byl stěžovatel povinen srazit a odvést zálohu na DPZČ (§ 38h odst. 1 a 5 ZDP).

Z rozhodnutí žalovaného je tedy naprosto zřetelná klíčová premisa, od které se odvíjely jeho další dílčí úvahy, a to, že jak odměny vyplacené na základě smlouvy o službách (faktura č. 260001) v roce 2006, tak náhrady za (neuskutečněné) služební cesty v prosinci roku 2007 představovaly příjem jednatelů stěžovatele ze závislé činnosti, a že stěžovatel byl z těchto částek povinen srazet a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků ve smyslu § 38h ZDP.

Namítá-li stěžovatel v této souvislosti, že jednatelé nemohou být zdaňováni daní ze závislé činnosti a funkčních požitků, pokud pro stěžovatele žádnou činnost nevykonali, je tato argumentace poněkud zavádějící. Je třeba si předně uvědomit, že v tomto řízení je daňovým subjektem stěžovatel (společnost Agrotech Pleše, a. s., která porušila povinnost uloženou jí ustanovením § 38h ZDP), nikoli jeho jednatelé, jakožto poplatníci daně z příjmů fyzických osob. Nejvyšší správní soud znovu opakuje, že porušení § 38h ZDP spočívá v tom, že stěžovatel vyplatil svým jednatelům částky, které nemohly být považovány za náhrady cestovních výdajů podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Pokud se náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem za příjmy ze závislé činnosti nepovažují, pak není-li možné z nějakého důvodu na vyplacenou částku nahlížet jako na náhradu cestovních výdajů, je nutné ji zařadit do kategorie příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků [v tomto případě mezi příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností podle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP]. V takovém případě měl stěžovatel, jakožto plátcе daně, vypočítat a srazit z těchto příjmů zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ze základu pro výpočet zálohy (§ 38h odst. 1 ZDP), jak zcela správně konstatoval i krajský soud.

Správce daně na tomto skutkovém základě aplikoval ustanovení § 38h odst. 5 téhož zákona a vypočítal zálohy podle mechanismu popsaneho v § 38h odst. 2 ZDP (tento výpočet je detailně popsán na straně 11 zprávy o daňové kontrole a dává odpověď i na otázku, ohledně níž stěžovatel stále tápe, tedy proč se základem DPZČ stala částka o 117 000 Kč vyšší než částka fakturovaná). Z hlediska povinnosti podle § 38h ZDP, kterou stěžovatel nesplnil, není tedy podstatné, zda výplata částek vůbec byla odrazem nějaké faktické činnosti jednatelů stěžovatele, ale roli hraje pouze a jen to, že tyto částky nepředstavovaly náhrady cestovních výdajů a nebyly příjmem vyňatým dle ustanovení § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Pro úplnost Nejvyšší správní soud podotýká, že plátcе daně je povinen srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků již na základě příjmu zaúčtovaného za příslušné období bez ohledu na to, zda tento příjem byl poplatníkovi také skutečně vyplacen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2008, č. j. 1 Afs 81/2008 - 66), což dává odpověď i na dílčí

pokračování

výtku stěžovatele, že žalovaný neprokázal, kdy byly uvedené částky (zejména částka 240 000 Kč na základě faktury č. 260001) jednatelům vyplaceny.

Stěžovatel nesouhlasí rovněž s důvody, pro které správce daně použil metodu rozdělení příjmů v poměru 50:50, jestliže se nejedná o příjem Sdružení Agrotech, ale o závislou činnost. Nejvyšší správní soud, s ohledem na zásadu ekonomie řízení, podobně jako krajský soud, plně odkazuje na strany 4 až 6 a 10 až 11 zprávy o daňové kontrole, v nichž je výpočet DPZČ podrobně a srozumitelně vysvětlen. Na jejich základě lze bez potíží pochopit, že rozdělení částky 240 000 Kč rovným dílem mezi oba jednatele mělo oporu ve výpovědi Alexandra Vinklera, podle níž práce ve skladu provedli oba jednatele společně; v průběhu daňového řízení stěžovatel neuvedl žádné skutečnosti, v jejichž světle by se uvedená úvaha jevila jako neudržitelná. To samé platí o tvrzení, že eventualita jednorázové výplaty částky 240 000 Kč (respektive její poměrné části) by byla pro stěžovatele výhodnější. I v tomto případě je argumentace stěžovatele značně obecná a povšechná; postrádá například alternativní způsob výpočtu daně a zejména jejího příslušenství (penále) pro případ jednorázové výplaty, v závislosti na konkrétním okamžiku zdaňovacího období. Nejvyššímu správnímu soudu se proto daňovými orgány podané zdůvodnění výpočtu záloh na DPZČ, přihlížející k tehdy platné progresivní daňové sazbě, v žádném směru nejeví jako problematické.

Stran námitky dvojího zdanění uvádí Nejvyšší správní soud nejprve v obecné rovině, že z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost správce daně ukončit daňové kontroly daní, které spolu souvisejí, v tentýž okamžik. Lze jistě souhlasit s tím, že takový postup je vhodný a hospodárný, nicméně z praktického hlediska není vždy možný a žádoucí už jen proto, že ukončení daňové kontroly nezávisí výlučně na vůli správce daně, nýbrž je významně ovlivněn i procesními kroky daňového subjektu. Zvláště tehdy, pokud by počínání daňového subjektu vykazovalo úmysl obstruovat i jen jediné z více daňových řízení, by takové průtahy dopadaly i na daňová řízení ostatní. Ačkoli tedy správce daně u stěžovatele neukončil daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, daně z přidané hodnoty, daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků a daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (u jednatelů stěžovatele) v tentýž okamžik (a to bez ohledu na jejich nepopiratelnou vzájemnou provázanost) nelze jen z toho dovodit, že postupoval v rozporu s právními předpisy.

K samotnému namítanému dvojímu zdanění téhož příjmu je třeba uvést, že záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků odváděná zaměstnavatelem ve formě záloh na daň z příjmů nebo ve formě zvláštní sazby daně srážené zaměstnavatelem, jakožto součást hrubé mzdy zaměstnanců, skutečně je daňově uznatelným výdajem (nákladem) zaměstnavatele [§ 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, ve spojení s § 25 odst. 1 písm. s) ZDP]. Pokud ale správce daně platebním výměrem předsal stěžovateli k přímé úhradě zálohy na DPZČ (jednatelů stěžovatele) ze závislé činnosti a stěžovatel nyní usiluje o to, aby o tento daňově uznatelný náklad byla dodatečně snížena jeho již dříve pravomocně stanovená daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2006 a 2007, je nutno souhlasit s krajským soudem, odkazuje-li stěžovatele na využití mimořádných opravných prostředků, respektive nápravných prostředků dozorcího práva, v rámci daňového řízení u daně z příjmů právnických osob. Kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007 totiž byla

již dříve ukončena a daň byla pravomocně doměřena; proto do takto stanovené daňové povinnosti stěžovatele již nelze tyto náklady zpětně promítnout. Pravomocné rozhodnutí lze zvrátit jen mimořádnými opravnými prostředky (zde návrh na obnovu řízení dle § 117 a násl. daňového řádu), či iniciováním přezkumného řízení (§ 121 a násl. daňového řádu). Jelikož oba jmenované procesní prostředky předpokládají (obnova řízení) či nevylučují (přezkumné řízení) procesní aktivitu daňového subjektu, stěžovateli nic nebránilo v tom, domoci se nápravy pro něj nežádoucího stavu na dani z příjmů právnických osob touto cestou (pochapitelně s možností dovolat se případně soudní ochrany v případě neúspěchu). Relevantním argumentem o bezúčelnosti takového postupu nemůže být ani zamítnutí žádosti o obnovu řízení ve věci daně z přidané hodnoty, neboť toto rozhodnutí nepředurčuje, jak by případně bylo rozhodnuto o žádostech o obnovu daňových řízení týkajících se jiných daní. Krajský soud také zcela správně (byť velmi stručně) naznačil i další v úvahu přicházející postup, a to využití institutu dodatečného daňového přiznání. Ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu totiž nabízí řešení pro situaci, kdy je poplatníková daňová povinnost nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel také námitku dvojího zdanění téhož příjmu v rámci daně z příjmů fyzických osob – jednatelů stěžovatele. Zde krajský soud zcela přílehlavě poukázal na fakt, že i touto otázkou se žalovaný již dostatečně precizně zabýval ve svém rozhodnutí na straně čtvrté, kde uvedl, že „z daňových přiznání jednatelů za zdaňovací období 2006 je patrné, že jednatelé vykazovali pouze příjmy z podnikání, a to v odlišné částce, než je částka projednávaná v tomto řízení, a zároveň uplatnili k těmto příjmům výdaje v nezanedbatelné výši 66,5 %. Přitom k příjmům ze závislé činnosti nelze výdaje uplatňovat. Nelze tedy dospět k závěru, že jednatelé zahrnuli předmětné příjmy ze smlouvy o službách do příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů.“. Nad rámec toho žalovaný dodal, že za předpokladu, že příjmy, které stěžovatel vyplatil svým jednatelům, byly příjmy ze závislé činnosti, jednatelé ani nemohli splnit zákonnou povinnost za stěžovatele, a je tedy irelevantní, že jim na podkladě jiných daňových přiznání byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob. Pokud totiž § 38h ZDP ukládá povinnost srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti plátcí tohoto příjmu, nelze uvedenou povinnost přenášet na jiné osoby (§ 45 ZSDP), tj. tuto povinnost neplnit s vidinou, že příjmy budou zdaněny jiným poplatníkem (zde jednatelům v rámci daně z příjmů fyzických osob). Stěžovatel se nicméně s takto podaným vysvětlením (aprobovaným krajským soudem) neztotožňuje. Nejvyšší správní soud nicméně tento právní názor žalovaného považuje za zcela správný (stěžovatel v tomto smyslu nepředestřel žádnou relevantní konkurující argumentaci) a i na tomto místě odkazuje na závěry, které vyslovil k námitce dvojího zdanění téhož příjmu v rámci DPZČ a daně z příjmů právnických osob. I v tomto případě byla kontrola daně z příjmů fyzických osob (jednatelů) ze závislé činnosti a funkčních požitků pravomocně ukončena, a proto lze takto stanovenou a vyměřenou daňovou povinnost zvrátit pouze návrhem na obnovu řízení či iniciováním přezkumného řízení; shodně lze také odkázat na možnosti vyplývající z ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu.

Pro úplnost považuje Nejvyšší správní soud poukázat na zmínku žalovaného, že v daňových přiznáních jednatelů k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 nebyly příjmy od stěžovatele uvedeny (jednatelé vykazovali pouze příjmy z podnikání, nikoli příjmy ze závislé činnosti, navíc ve výši, která příjmům ze závislé

pokračování

činnosti neodpovídala). Tomuto závěru nedokázal stěžovatel přesvědčivě oponovat, natož v řízení před daňovými orgány prokázat opak. Podle § 31 odst. 9 ZSDP (stejně jako dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu) přitom prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Důkazní břemeno ve smyslu citovaných ustanovení pochopitelně nemůže směřovat k prokázání „negativní skutečnosti“, tedy něčeho, co daňový subjekt popírá, ale plně na daňový subjekt dopadá stran skutečností, které sám uvádí (v souzené věci se tak jedná například právě o tvrzení, že jednatelé zahrnuli částku vyplacenou na podkladě faktury č. 260001 do daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2006). Odvolává-li se tedy stěžovatel na důkazní prostředky vyjmenované v bodě III. odstavci prvním pod písmeny e) až h) podané žaloby (tedy na daňovou evidenci za rok 2006 předloženou panem M., kopii přehledu o příjmech a výdajích jednatelů pana Vinklera za rok 2006 a protokoly z ústních jednání ze dne 10. 3. 2009, č. j. 19087/09/086930303139 a č. j. 18213/09/086930303332), je třeba především poznamenat, že dokumenty uvedené pod písmeny e) až f) ve spisu založeny nejsou (správce daně je pravděpodobně stěžovateli či panu M. vrátil) a ani stěžovatel sám neučinil kopii žádného z nich přílohou žaloby nebo kasační stížnosti, ač tak nepochybně na podporu svých tvrzení učinit mohl (jde o listiny, které by měl mít k dispozici on či jeho jednatelé). Součástí spisu nejsou ani stěžovatelem jmenované protokoly. Jak však již bylo opakovaně uvedeno, jednatelům stěžovatele nic nebránilo uplatnit tyto listiny některým z procesních způsobů popsanych v předešlém odstavci tohoto odůvodnění.

Poslední námitka kasační stížnosti se zakládá na nesouhlasu stěžovatele se závěrem krajského soudu, že platební výměr na DPZČ nemůže mít odkladný účinek, neboť se nejedná o dodatečný platební výměr. Z kasační stížnosti je zjevné, že dle názoru stěžovatele mu byla DPZČ předmětným platebním výměrem stanovena dodatečně, a jde proto o dodatečný platební výměr. Podstatu dodatečného platebního výměru vyjadřovalo ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP, dle kterého *zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předejde*. Z citovaného ustanovení tedy vyplývá, že k tomu, aby mohl být platební výměr považován za dodatečný, je nutné, aby jeho vydání předcházelo dřívější (nesprávné) stanovení daně, přičemž není ani vyloučeno, aby byl dodatečný platební výměr vydán opakovaně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 80/2004 – 72, publikovaný pod č. 547/2005 Sb. NSS). V dané věci je podstatné, že stěžovatel v pozici plátce daně nesrazil zálohy na daň a neodvedl je ve stanovené lhůtě, a proto mu správce daně příslušné částky předsal k přímému placení; předtím k žádnému předpisu, stanovení nebo vyměření daně nedošlo. Krajský soud tedy i o této žalobní námitce uvážil správně a rovněž přiléhavě dovodil, že předsané penále, jakožto příslušenství daně, sleduje její osud, a proto se odkladný účinek odvolání, předvídaný v ustanovení § 46 odst. 7 *in fine* ZSDP, neaplikuje ani na ně; z uvedeného důvodu nemusel správce daně vyčkat s předpisem penále až po právní moci platebního výměru.

Za situace, kdy *ratio decidendi* argumentace rozsudku krajského soudu i přes drobné vady a argumentační deficity plně ob stojí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publikované pod č. 1865/2009

Sb. NSS), zdejšímu soudu nezbylo, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s., rozsudkem kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Konečně, co se týče nesouhlasu žalovaného s tím, že mu krajský soud přes jeho nesporný procesní úspěch nepřiznal náhradu nákladů soudního řízení, je třeba zdůraznit, že žalovaný nepodal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a proto se nejedná o námitku, na kterou by byl Nejvyšší správní soud povinen reagovat. Přesto zdejší soud alespoň stručně uvádí, že podle ustanovení § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. platí, že žalovaný správní orgán má nárok na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který úspěch neměl. Nejvyšší správní soud se ustálil na náhledu, že k tomu, aby mohly být tyto důvodně vynaložené náklady k náhradě přiznány, je třeba, aby překročily rámec běžné úřední činnosti žalovaného. Cesta na nařízené ústní jednání před krajským soudem, případně stravné poskytnuté zaměstnanci, jakkoli bezesporu je důvodně vynaloženým nákladem proti žalobci, však do rámce běžné úřední činnosti spadá, a proto krajský soud nepochybil, pokud žalovanému nárok na jejich náhradu nepřiznal.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly nějaké náklady, které by překročily rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 2. října 2015

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu