



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **POLCARBO spol. s r.o.**, se sídlem Karola Šliwky 621/5, Karviná, zastoupená Mgr. Adamem Buchtou, advokátem se sídlem Blanická 1008/28, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 9. 2023, č. j. 22 Af 5/2022 - 50,

**t a k t o :**

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

**Odůvodnění:**

[1] Žalobkyně v roce 2015 zaměstnávala polské horníky k práci na jejích zakázkách, za což jim platila sjednanou mzdu. Zaměstnání polských horníků zprostředkovala společnost Przedsiębiorstwo usług technicznych i handlowych „POLCARBO“ spółka jawna Ryskalok & S-KA (dále jen „*POLCARBO Polsko*“), která jim na základě občanskoprávního vztahu založeného smlouvou o vyslání k práci v zahraničí rovněž vyplácela tzv. *świadczenia* jako náhrady za náklady spojené s vysláním k práci do zahraničí.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že *świadczenia* představují zdanitelný příjem horníků ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), ze kterého měla žalobkyně odvést daň. Správce daně proto dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 10. 2020, č. j. 3670123/20/3212-50522-809518, stanovil žalobkyni k úhradě daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 v celkové výši 12 526 613 Kč a penále ve výši 2 505 322 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 26. 11. 2021, č. j. 43177/21/5200-10421-711070, zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně a tento platební výměr potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 7. 9. 2023, č. j. 22 Af 5/2022 - 50, jako nedůvodnou zamítl.

[4] Krajský soud předně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2023, č. j. 10 Afs 19/2022 - 39 (dále jen „*rozsudek desátého senátu NSS*“), kterým Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost žalobkyně v obdobné věci týkající se daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2013 a 2014.

[5] Krajský soud dále shrnul skutková zjištění daňových orgánů. Uvedl, že *świadczenia* byla vyplácena z českého bankovního účtu společnosti POLCARBO Polsko, který sloužil výhradně k přijímání plateb od žalobkyně a k vyplácení *świadczeń* polským zaměstnancům žalobkyně, a termín jejich výplaty se shodoval s termínem výplaty mzdy u žalobkyně. Výše *świadczenia* byla závislá na vykonávané funkci konkrétního zaměstnance a na počtu odpracovaných směn. Společnost POLCARBO Polsko nebyla zaměstnavatelem polských zaměstnanců žalobkyně. Ti vykonávali práci pouze pro žalobkyni a na území České republiky, jiného právního zaměstnavatele neměli.

[6] Z těchto zjištění dle krajského soudu vyplynulo, že příjem deklarovaný jako *świadczenia* hradila svým polským zaměstnancům sama žalobkyně z vlastních prostředků prostřednictvím společnosti POLCARBO Polsko v rámci měsíční odměny, kterou žalobkyně této společnosti hradila za její služby.

[7] Podle krajského soudu tak účelem smluv mezi žalobkyní a společnostmi POLCARBO Polsko a mezi společnostmi POLCARBO Polsko a polskými zaměstnanci žalobkyně bylo zastřít účel sledovaný vyplácením *świadczeń* těmito zaměstnancům. *Świadczenia* byla pravidelnou součástí jejich měsíčního příjmu, nadto navázanou na rozsah jimi vykonávané činnosti pro žalobkyni v daném měsíci. Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobkyně byla ve vztahu k *świadczeniom* plátcem daně ve smyslu § 38c zákona o daních z příjmů.

[8] Krajský soud dále nepřisvědčil námitce, že daňové orgány porušily zásadu smluvní volnosti žalobkyně a společnosti POLCARBO Polsko. Zásadu smluvní volnosti lze totiž dle krajského soudu uplatnit jen u norem dispozitivních, mezi které zákon o daních z příjmů nepatří. Nelze se tedy smluvně odchýlit od § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů a vyplácet tyto příjmy jinou formou vedoucí k tomu, že se žalobkyně vyhne povinnosti srazit a odvést daň.

pokračování

[9] Nedůvodnou pak krajský soud shledal i námitku, že postupem daňových orgánů došlo k porušení zásady legitimního očekávání. Uvedl, že takové očekávání může založit jen ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost správních orgánů, která opakovaně potvrzuje určitý výklad či použití právních předpisů. Výsledky jedné daňové kontroly z roku 2001, ze kterých žalobkyně své legitimní očekávání vyvozovala, pak dle krajského soudu nemohly představovat ustálenou správní praxi. Vzhledem k tomu, že spis k daňové kontrole z roku 2001 již byl skartován, pak ani nebylo možné ověřit předmět tehdejší kontroly. Pokud správce daně tehdy určitou skutečnost neproověřil nebo ji přehlédl, neznamená to podle krajského soudu, že tím schválil konkrétní uspořádání právních vztahů. Výslovně nevyjádřený postoj správního orgánu nemůže založit správní praxi, natož legitimní očekávání.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)

[11] Namítá, že závěr krajského soudu a daňových orgánů, že *świadczenia* hradila ze svých prostředků prostřednictvím společnosti POLCARBO Polsko, nemá oporu ve spisech. Konkrétně nesouhlasí se závěrem, že peníze na výplatu *świadczeń* přes bankovní účet společnosti POLCARBO Polsko pouze formálně „protekly“. Podle stěžovatelky naopak rámcová smlouva uzavřená mezi ní a společností POLCARBO Polsko jasně stanoví, že částky hrazené stěžovatelkou této společností jsou odměnou za konkrétní specifickou službu zajištění horníků a že náklady související s náhradami za dopravu a ubytování horníků nese společnost POLCARBO Polsko. *Świadczenia* pak byla horníkům vyplácena na základě jejich smluv se společností POLCARBO Polsko a nikoli na základě smluvního vztahu se stěžovatelkou. Těmito smlouvami byla taky stanovena výše *świadczeń*. Stěžovatelka též tvrdí, že výše odměny, kterou hradila společnosti POLCARBO Polsko, se lišila od výše vyplácených *świadczeń* a platby od stěžovatelky probíhaly mnohdy s několikaměsíčním zpožděním.

[12] Podle stěžovatelky krajský soud v důsledku nesprávného hodnocení skutkového stavu chybně posoudil otázku, kdo je plátcem daně ve vztahu k *świadczeniom*. Stěžovatelka tvrdí, že *świadczenia* jsou příjmem podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, který je vyplácen společností POLCARBO Polsko jako plátcem, u kterého poplatníci (tj. zaměstnanci stěžovatelky) činnost nevykonávají.

[13] Stěžovatelka dle svých slov v žalobě uvedla řadu případů, kdy různé orgány veřejné moci aprobevaly možnost plnění zaměstnanci od plátce, který není jeho právním zaměstnavatelem. Odkazovala také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2018, č. j. 1 Afs 162/2018 – 39. S touto argumentací se krajský soud podle stěžovatelky dostatečně nevypořádal a v napadeném rozsudku pouze citoval rozsudek desátého senátu NSS.

[14] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil i při vypořádání otázky jejího legitimního očekávání. Stěžovatelka předně považuje rozsudek krajského soudu v této části za nepřezkoumatelný. Krajský soud se dle jejího názoru nevypořádal konkrétně s argumentací ohledně jejího dlouholetého identického postupu ve věci daně z příjmů

fyzických osob ze závislé činnosti, ani s předloženými důkazy ohledně daňové kontroly a místního šetření z let 2001 a 2005.

[15] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud porušil zásadu rovnosti stran, neboť přisvědčil tvrzením žalovaného, že předmět dřívější daňové kontroly a místního šetření byl odlišný od daňové kontroly v nyní projednávané věci, přestože žalovaný toto tvrzení neprokázal. Naopak stěžovatelka v řízení před krajským soudem předložila důkazy, které dle jejího názoru svědčí o opaku.

[16] Stěžovatelka má rovněž za to, že skartace spisů týkajících se daňové kontroly z roku 2001 a místního šetření z roku 2005 by jí neměla jít k tíži, jelikož stěžovatelka skartaci spisů nezavinila, ani jí nemohla nijak zabránit. Naopak by tato skutečnost měla jít k tíži správce daně, neboť ten skartací způsobil nemožnost prokázání skutečného rozsahu dřívější daňové kontroly, a měl by tak nést následky svého jednání. Zároveň podle stěžovatelky nebyla skartace spisů v řízení před krajským soudem prokázána a nelze vyvrátit, že spisy ve skutečnosti skartovány nebyly.

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu a odkazuje na rozsudek desátého senátu NSS, v němž Nejvyšší správní soud shledal totožné námitky stěžovatelky nedůvodnými. Dále se vyjadřuje k jednotlivým kasačním námitkám, přičemž pouze opakuje argumentaci uvedenou v jeho rozhodnutí a napadeném rozsudku krajského soudu.

[18] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté 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.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[21] Krajský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací (viz strany 3 až 8 napadeného rozsudku). O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti čítající 11 stran textu, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

pokračování

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na [www.usoud.cz](http://www.usoud.cz)), v němž uvedl, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“.

[23] Pokud se tedy krajský soud výslovně nevyjádřil k argumentaci stěžovatelky týkající se jiných případů, kdy zaměstnanec obdrží plnění od osoby, pro kterou nevykonává závislou činnost, nezpůsobuje to nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Postačuje totiž, pokud se soud vyjádřil k podstatě žalobní námitky stěžovatelky. To krajský soud učinil, jelikož v napadeném rozsudku uvedl, že s ohledem na závěry rozsudku desátého senátu NSS nemohou být *świadczenia* považována za příjem dle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, tedy za příjem související s výkonem závislé činnosti, který může poskytovat i jiná osoba (společnost POLCARBO Polsko) než ta, pro kterou je tato činnost vykonávána (stěžovatelka).

[24] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nemůže způsobit ani to, že se krajský soud výslovně nevyjádřil k dílčím argumentům stěžovatelky týkajícím se jejího legitimního očekávání. Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, z jakých důvodů námitce legitimního očekávání nepřisvědčil. Ostatně stěžovatelka proti těmto důvodům v kasační stížnosti brojí konkrétními argumenty. Jak již bylo výše uvedeno, toto by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu fakticky nebylo možné.

[25] Nejvyšší správní soud též připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí. Povinností správního soudu není reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl argumentace účastníka řízení jako celku a vypořádat se s ní. Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál.

[26] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[27] Co se týče zbylých kasačních námitek stěžovatelky, Nejvyšší správní soud předně uvádí, že v obdobné věci téže stěžovatelky se již téměř identickou kasační stížností zabýval a zamítl ji rozsudkem desátého senátu NSS. V nyní projednávané věci pak neshledal důvod se od závěrů vyslovených v tomto rozsudku odchýlit. Ostatně ani stěžovatelka v kasační stížnosti žádné takové důvody neuvádí, přestože na rozsudek desátého senátu odkazoval již krajský soud.

[28] Pokud jde o otázku, zda *świadczenia* hradila stěžovatelka ze svých prostředků prostřednictvím společnosti POLCARBO Polsko, k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně v této souvislosti provedl rozsáhlé dokazování. Jeho jednotlivá skutková

zjištění přitom stěžovatelka nijak nerozporuje, pouze nesouhlasí se závěrem, který z nich daňové orgány vyvodily a se kterým se krajský soud ztotožnil.

[29] Konkrétně správce daně zjistil, že společnost POLCARBO Polsko neposkytovala své služby jiným subjektům než stěžovatelce. Polští horníci nebyli zaměstnaní společností POLCARBO Polsko, ale přímo stěžovatelkou, pro kterou jako jedinou vykonávali práci. *Świadczenia* jim byla vyplácena z českého bankovního účtu společnosti POLCARBO Polsko, který sloužil výhradně k přijímání plateb od stěžovatelky za poskytované služby a k vyplácení právě tohoto druhu plateb, tj. *świadczeń*. Dispoziční práva k tomuto účtu měl v roce 2015 společník a jednatel stěžovatelky Lezek Ryskalok a dále společník stěžovatelky i společnosti POLCARBO Polsko Rafal Ryskalok. Termín výplaty *świadczeń* se shodoval s termínem výplaty mzdy u stěžovatelky a částky vyplácené jednotlivým polským zaměstnancům stěžovatelky závisely na počtu směn odpracovaných konkrétním zaměstnancem a na funkci, kterou tento zaměstnanec vykonával.

[30] Dále správce daně zjistil, že v roce 2015 činila průměrná hrubá měsíční mzda v oblasti hornictví dle databáze Ministerstva práce a sociálních věcí 33 772 Kč a dle údajů Českého statistického úřadu 31 800 Kč. Průměrná měsíční hrubá mzda na jednoho polského zaměstnance stěžovatelky ve stejném roce 2015 činila 13 720 Kč, po přičtení *świadczeń* pak průměrný měsíční příjem takového zaměstnance činil 26 207 Kč.

[31] S ohledem na výše uvedená skutková zjištění Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje tvrzení stěžovatelky, že *świadczenia* sloužila k náhradě cestovních a ubytovacích nákladů polských zaměstnanců. Zejména způsob stanovení jejich výše totiž takovému účelu nenasvědčuje, neboť nereflektoval náklady, které zaměstnanci stěžovatelky museli vynaložit na tyto účely (cestování a ubytování), ani se nejednalo o paušální náhradu nákladů. V druhém případě by taková náhrada byla poskytována ve stejné výši či ve výši odpovídající zhruba jejich nákladům a nikoli odpovídající druhu vykonávané práce pro stěžovatelku.

[32] Naopak *świadczenia* vykazovala znaky odměny za práci pro stěžovatelku, a to právě proto, že jejich výše byla vázána na rozsah vykonané práce a její druh. Zároveň termín jejich výplaty korespondoval s výplatou mzdy u stěžovatelky, která přímo hradila jen částky, jež nedosahovaly ani poloviny průměrné mzdy v hornictví. *Świadczenia* tak fakticky sloužila k „dorovnání“ mzdy polských zaměstnanců stěžovatelky do výše, která se blížila obvyklé mzdě v dané profesi (srov. též odstavec 20 rozsudku desátého senátu NSS).

[33] Polským zaměstnancům stěžovatelky tak byla vyplácena odměna za práci dvěma způsoby. Část byla vyplácena přímo stěžovatelkou jako mzda a část byla vyplácena z účtu společnosti POLCARBO Polsko jako *świadczenia*. Z pohledu zaměstnanců však šlo fakticky o jeden příjem za vykonanou práci. Sama stěžovatelka přitom v kasační stížnosti připouští, že náklady na výplatu *świadczeń* byly zohledněny v odměně, kterou platila společnosti POLCARBO Polsko za její služby. Stěžovatelka tedy prostřednictvím těchto odměn poskytovala společnosti POLCARBO Polsko prostředky na výplatu *świadczeń*, navíc tak činila přímo na český bankovní účet, ze kterého byla následně *świadczenia* vyplácena zaměstnancům. Společnost POLCARBO Polsko tento účet k jinému účelu nevyužívala a dispoziční práva k němu měl přímo jednatel stěžovatelky. Přestože tedy byla *świadczenia* formálně vyplácena z účtu společnosti POLCARBO Polsko, jejich faktickým plátcem byla stěžovatelka.

pokračování

[34] Obecné tvrzení stěžovatelky, že platby společnosti POLCARBO Polsko hradila mnohdy s několikaměsíčním zpožděním, nemůže výše uvedené závěry nijak zpochybnit. Údajné zpoždění některých (stěžovatelkou blíže nespecifikovaných) plateb, totiž bez dalšího nevyklučuje, že *świadczenia* byla vyplácena z finančních prostředků poskytovaných stěžovatelkou. Stejně tak není relevantní tvrzení, že se částky placené stěžovatelkou společnosti POLCARBO Polsko lišily od vyplácených *świadczenia*. Součástí částek placených stěžovatelkou totiž mohla být vedle nákladů na *świadczenia* i například samotná odměna pro společnost POLCARBO Polsko (srov. odstavec 23 rozsudku desátého senátu NSS).

[35] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s daňovými orgány a krajským soudem považuje za prokázané, že faktickým plátcem *świadczeń* byla stěžovatelka, která tak činila prostřednictvím společnosti POLCARBO Polsko.

[36] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, kdo byl plátcem daně ve vztahu k *świadczeniom*.

[37] Podle § 38c odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se plátcem daně *rozumí poplatník se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, s výjimkou fondu penzijní společnosti, který je plátcem příjmu ze závislé činnosti*.

[38] Stěžovatelka nerozporuje, že *świadczenia* byla příjmem ze závislé činnosti, pouze argumentuje, že byla příjmem podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, tedy příjmem souvisejícím s výkonem závislé činnosti, který může poskytovat i jiná osoba než ta, pro kterou je tato činnost vykonávána. Jak však bylo uvedeno výše, faktickým plátcem *świadczeń* byla stěžovatelka. Z tohoto důvodu pro určení plátce daně ve vztahu k *świadczeniom* není rozhodné, zda se jednalo o příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, jak uvedl krajský soud, či příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) téhož zákona, jak tvrdí stěžovatelka. V obou případech totiž o příjem ze závislé činnosti nepochybně šlo. Jelikož stěžovatelka byla jeho faktickým plátcem, musí být i plátcem daně ve vztahu k tomuto příjmu. Ze stejného důvodu pak není příhodný ani odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2018, č. j. 1 Afs 162/2018 - 39 (všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), neboť ten se týkal právě situace, kdy plátcem příjmů ze závislé činnosti (na rozdíl od nyní projednávané věci) nebyla osoba, pro kterou byla tato činnost vykonávána.

[39] Pokud jde o legitimní očekávání stěžovatelky, touto otázkou se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku desátého senátu NSS. V něm dospěl k závěru, že jediná daňová kontrola provedená v roce 2001, ze které stěžovatelka své legitimní očekávání dovozovala, nemohla založit ustálenou správní praxi, a tedy ani legitimní očekávání stěžovatelky. Nadto kasační soud tamtéž uvedl, že „(...) *vzhledem ke skartovanému spisu z roku 2001 nelze ani ověřit předmět tehdejší kontroly. Nezákonná by byla libovůle daňových orgánů spočívající v různém posouzení téže věci, ovšem v otázce, kterou správce daně v konkrétních případech skutečně posuzoval. Pokud správce daně určitou skutečnost neproověřil – nebo ji jen přehlédl – neznamená to, že tím schválil konkrétní uspořádání právních vztahů. Takový výslovně nevyjádřený postoj správního orgánu nemůže založit správní praxi, natož legitimní očekávání.*“ S těmito závěry se následně ztotožnil i Ústavní soud, který usnesením ze dne 7. 5. 2024,

sp. zn. III. ÚS 2885/23, odmítl ústavní stížnost proti rozsudku desátého senátu NSS. Závěry rozsudku desátého senátu NSS pak do svého rozsudku převzal krajský soud v nyní projednávané věci.

[40] Nejvyšší správní soud v této souvislosti nepřisvědčuje námitce stěžovatelky ohledně porušení zásady rovnosti stran. Ta se totiž zakládá na mylném předpokladu, že krajský soud měl za prokázané tvrzení žalovaného o tom, že předměty daňových kontrol a místního šetření byly odlišné, resp. že žalovaný vůbec takové tvrzení učinil. Toto však z napadeného rozsudku nevyplývá. Krajský soud pouze uvedl, že s ohledem na skartaci spisu k daňové kontrole z roku 2001 nebylo možné ověřit předmět tehdejší daňové kontroly, a nebylo tedy prokázáno, že byl totožný s předmětem nynější kontroly. Důkazní břemeno ohledně existence ustálené správní praxe a z toho vyplývajícího legitimního očekávání přitom tíží stěžovatelku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2023, č. j. 2 As 45/2022 - 49). Ta proto musela v řízení před krajským soudem prokázat, že správce daně již v daňové kontrole z roku 2001 prověřoval tytéž skutečnosti jako v nynější daňové kontrole a že tyto shledal v souladu se zákonem. Pokud toto neprokázala, nemohla být se svou žalobní námitkou úspěšná.

[41] Co se týče důkazů předložených stěžovatelkou k prokázání jejího legitimního očekávání, jednalo se konkrétně o zprávu o daňové kontrole z roku 2001, protokol o jejím projednání a dále protokoly o zahájení a ukončení místního šetření z roku 2005. Tyto důkazy stěžovatelka předložila již žalovanému v odvolacím řízení. Z uvedených důkazů však nevyplývá, že by správce daně v roce 2001 nebo 2005 prověřoval tytéž skutečnosti, které prověřoval v nynější daňové kontrole.

[42] Je pravdou, že ve zprávě o daňové kontrole z roku 2001 je uvedeno, že jejím předmětem byla mimo jiné i daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 1999 a 2000 a že v této části správce daně kontrolu uzavřel „bez zjištění“. Není z ní však zřejmé, na jaké konkrétní skutečnosti se při daňové kontrole zaměřil, a především, zda prověřoval vyplácení *świadczeń* polským zaměstnancům stěžovatelky. Toto nevyplývá ani z protokolu o projednání daňové kontroly, kde je opět pouze obecně uveden předmět daňové kontroly jako daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 1999 a 2000. V protokolech o zahájení a ukončení místního šetření z roku 2005 je pak uvedeno, že předmětem místního šetření byla spolupráce stěžovatelky se společností POLCARBO Polsko, není zde však uvedeno, zda se šetření vztahovalo rovněž k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, jaké konkrétní skutečnosti správce daně prověřoval, ani k jakým závěrům dospěl. Stěžovatelkou předložené důkazy tedy nemohly prokázat ustálenou praxi správce daně, natož pak její legitimní očekávání.

[43] Stěžovatelka v této souvislosti rovněž tvrdí, že jí skartace spisů nemůže jít k tíži, jelikož jí nemohla zabránit. Naopak má za to, že by měla jít k tíži správce daně, který skartaci spisů způsobil nemožnost prokázání rozsahu dřívější kontroly.

[44] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že skartace spisů po uplynutí jejich skartační lhůty je běžným, zákonem předpokládaným postupem (viz zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, a § 20 a násl. vyhlášky č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby). Pokud pro skartaci spisů byly splněny zákonné podmínky, byl správce daně povinen ji provést. Zákonost



pokračování

skartace přitom stěžovatelka v kasační stížnosti ani v žalobě nezpochybňovala. Z tohoto důvodu nelze skartaci spisů klást k tíži správce daně. Naopak, jak již bylo uvedeno výše, důkazní břemeno ohledně ustálené praxe správce daně tíží stěžovatelku, pokud tedy spisy k dřívější daňové kontrole a místnímu šetření nebylo možné v důsledku jejich skartace provést jako důkaz, bylo na stěžovatelce, aby svá tvrzení prokázala jinými důkazy.

[45] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v této otázce dospěl k závěru, že „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě*“ (usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, ve věci *L'ORÉAL Česká republika s. r. o.*). Z výše uvedeného je zřejmé, že správní praxe takové kvality v nynější věci prokázána nebyla a stěžovatelce legitimní očekávání vzniknout nemohla.

[46] Pokud jde o námitku, že skartace dřívějších spisů nebyla daňovými orgány prokázána, tuto stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti, přestože jí nic nebránilo, aby ji uplatnila již v řízení před krajským soudem. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. se tak jedná o nepřipustnou námitku a zdejší soud se jí proto dále nezabýval. Nad rámec nezbytného však soud dodává, že tato námitka nemůže mít vliv na posouzení věci, neboť správní praxi v judikované „kvalitě“ (viz výše) musí prokazovat stěžovatelka a není úlohou žalovaného, aby cokoli ohledně případné skartace spisu prokazoval.

[47] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[48] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. srpna 2024

JUDr. Tomáš Rychlý  
předseda senátu