

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobců: **a) J. A.** a **b) B. A.**, oba zastoupeni JUDr. Marcelou Neuwirthovou, advokátkou se sídlem Dělnická 434/1a, 736 01 Havířov – Město, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, 709 00 Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 3. 2010, č. j. 7689/09-1102-804526 a č. j. 7840/09-1102-804526, ze dne 12. 3. 2010, č. j. 7688/09-1302-806170, č. j. 7924/09-1302-806170, č. j. 7925/09-1302-806170, č. j. 7926/09-1302-806170, č. j. 7927/09-1302-806170, č. j. 7928/09-1302-806170 a č. j. 7929/09-1302-806170, ze dne 12. 4. 2010, č. j. 7930/09-1302-806170, č. j. 7931/09-1302-806170, č. j. 7932/09-1302-806170, č. j. 7933/09-1302-806170, č. j. 7934/09-1302-806170, č. j. 7935/09-1302-806170, č. j. 7936/09-1302-806170, č. j. 7937/09-1302-806170, č. j. 7938/09-1302-806170 a č. j. 7939/09-1302-806170, ze dne 16. 7. 2010, č. j. 7781/09-1102-804526 a č. j. 7897/09-1102-804526, ze dne 26. 7. 2010, č. j. 7941/09-1302-806170, a ze dne 29. 7. 2010, č. j. 5788/10-1302-806170, v řízení o kasační stížnosti žalobců a) a b) proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 6. 2012, č. j. 22 Af 33/2010 – 90,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobci **nemají** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce a) v letech 2004 a 2005 podnikal zejména v oblasti ostrahy osob a majetku a zabýval se i dalšími činnostmi, např. zprostředkováním obchodu a služeb, správou a

údržbou nemovitostí apod. Žalobce a) byl v tomto období měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty a pro účely daně z příjmů byla žalobkyně b) spolupracující osobou žalobce a) ve smyslu § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] V roce 2007 zahájil Finanční úřad v Havířově (dále jen „správce daně“) u žalobce a) postupně daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2004 a 2005 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec roku 2004 a leden až prosinec roku 2005. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce a) v kontrolovaném období v některých případech neoprávněně zvýšil výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a neoprávněně zkrátil příjmy podle § 7 téhož zákona. Žalobce a) rovněž uplatnil v některých případech nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v rozporu s § 72 odst. 1 a 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a přiznal daň na výstupu nižší v rozporu s § 21 téhož zákona.

[3] Na základě těchto zjištění vydal správce daně celkem 21 dodatečných platebních výměrů, jimiž doměřil žalobci a) daň z příjmů za zdaňovací období roku 2004 a 2005 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2004 a leden až prosinec 2005. Dalšími dvěma dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobkyni b) daň z příjmů za zdaňovací období let 2004 a 2005. Odvolání žalobce a) a žalobkyně b) proti dodatečným výměrům na daň z příjmů žalovaný zamítl; odvolání žalobce a) proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty žalovaný změnil z důvodů, jež nejsou pro projednávaný případ podstatné. Tato rozhodnutí žalovaného jsou uvedena v záhlaví tohoto rozsudku.

[4] Proti všem rozhodnutím žalovaného podali žalobce a) a žalobkyně b) několik žalob ke Krajskému soudu v Ostravě. Krajský soud žaloby spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 25. 6. 2012, č. j. 22 Af 33/2010 – 90, všechny žaloby zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu brojili žalobci a) a b) včasnou kasační stížností. Žalobci namítali, že krajský soud obsah jejich žalobních námitek zúžil a zobecnil. Konkrétně zúžení a paušalizaci námitek dokumentují žalobci na žalobním bodu tvrdícím vydání rozhodnutí žalovaného po uplynutí lhůty stanovené pro vyměření daně, neboť nezákonně zahájená daňová kontrola nemohla mít vliv na prodloužení této lhůty. Krajský soud tuto námitku označil jako námitku žalobkyně b), ačkoliv i žalobce a) tuto otázku označil za předmět svých žalob.

[6] Krajský soud podle žalobců též nesprávně posuzoval jednotlivé námitky dotýkající se postupu správce daně při zahájení a vedení daňové kontroly izolovaně a bez vzájemné souvislosti. Žalobci přitom dávali do spojitosti zahájení daňové kontroly bez uvedení důvodů, nevyrozumění zástupce žalobce a) o tomto úkonu, existenci jiných daňový subjekt méně zatěžujících nástrojů pro ověření správnosti přiznané daně a celkový přístup správce daně k zástupci žalobce a), který byl o úkonech správce daně v průběhu kontroly řádně uvědomen až po dvou letech od jejího zahájení.

[7] Krajský soud v této souvislosti nesprávně aplikoval názor vyslovený plénem Ústavního soudu ve stanovisku ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Podle žalobců nelze ve světle tohoto stanoviska považovat za legitimní takové zahájení daňové kontroly, při němž k absenci sdělení konkrétního podezření kontrolovanému subjektu přistupují další okolnosti (porušení zákona ze strany správce daně). Žalobci právě na tyto okolnosti upozorňovali [absence vyrozumění zástupce žalobce a) o daňových kontrolách a dalších úkonech, nahrazování vyrozumívání tohoto zástupce dotazem na žalobce a), možnost sdělení podezření (důvodů) pro zahajování dalších daňových kontrol, existence jiných méně invazivních nástrojů pro ověření správnosti přiznané daně]. Kromě toho krajský soud přisoudil výkladu Ústavního soudu ve zmiňovaném stanovisku zpětný účinek. Krajský soud měl vycházet z právního stavu platného ke dni vydání napadených rozhodnutí, kdy Ústavní soud zmiňované stanovisko dosud nevydal, a měl proto zohlednit rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, z něhož při podání žalob vycházeli též žalobci. Aplikaci právní normy prostřednictvím nového výkladu s ohledem na odstup let (v situaci, kdy žalobci délku řízení nezavinili) považují žalobci za narušení své právní jistoty.

[8] Názor krajského soudu k námitce formálního zahájení daňové kontroly považují žalobci za nesprávný. Žalobci se domnívají, že správce daně by měl uvést důvody daňové kontroly alespoň dodatečně v průběhu zákonné tříleté lhůty pro vyměření daně nebo v době přiměřené po zahájení daňové kontroly. Správce daně pod dobu 6 měsíců od zahájení daňové kontroly do konce doku 2007 žalobcům žádné pochybnosti nesdělil. Pouhé kladení dotazů k tomu, jak byla některá smlouva realizována v praxi, nepřispívá nijak k ospravedlnění dalšího vedení bezdůvodně zahájené kontroly. Správce daně tak pouze uměle prodlužoval délku daňové kontroly a možnost vyměření daně a neinformovanost a nejistotu žalobců o důvodech vedení kontroly. Za zmiňované období správce daně též žalobcům nesdělil žádné pochybnosti o uplatněných výdajích, přestože byl se žalobcem a) zastupujícím i žalobkyni b) opakovaně v kontaktu.

[9] K otázce zastoupení žalobce a) žalobci tvrdili, že se krajský soud nezabýval obsahem plné moci, existencí a rozsahem zastoupení. Vystačil si s ústním potvrzením žalobce a) o tom, že jeho zástupce byl o úkonech vyrozuměn, aniž měl dostatečný a objektivní podklad o tom, že vyjádření žalobce a) je pravdivé a je myšleno vážně (a nikoliv např. pod tíhou situace při jednání se správcem daně). Za takový podklad nelze považovat údaj správce daně obsažený v předkládacích zprávách o telefonickém vyrozumění zástupce žalobce a). Podle žalobců zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezná plnění informační povinnosti telefonickou cestou – úkony se provádějí písemně či ústně; o ústních úkonech je pak pořizován protokol. Z přehledu hovorů doložených správcem daně v předkládací zprávě není zřejmé, zda byl hovor vůbec realizován; správce daně byl povinen o takovém hovoru sepsat alespoň úřední záznam. Přehled hovorů je navíc podáván jen k datu 19. 6. 2007, tj. k datu zahájení první daňové kontroly, a ve vztahu k dalším daňovým kontrolám předkládací zpráva žádný doklad o vyrozumění nezmiňuje. K písemnému vyrozumívání zástupce žalobce a) došlo až od června 2009 po skončení daňové kontroly v návaznosti na odvolací námitky žalobce a). Souhlasem daňového subjektu s jednáním v nepřítomnosti jeho zástupce nemůže být nahrazována absence předchozího uvědomění zástupce daňového subjektu, k níž byl správce daně povinen. Přímo s daňovým subjektem může správce daně jednat jen v nutných případech (§ 10 odst.

4 zákona o správě daní a poplatků), což nebylo v daném případě splněno a krajský soud se touto podmínkou vůbec nezabýval.

[10] Krajský soud pochybil dále v tom, když považoval za zákonné rozhodnutí žalovaného č. j. 7840/09-1102-804526, které neobsahovalo datum rozhodnutí. Podle § 32 zákona o správě daní a poplatků je však datum rozhodnutí jednou z jeho nezbytných náležitostí a bez jeho uvedení jde o rozhodnutí neplatné.

[11] Žalobci napadli též závěr krajského soudu, že převzetí argumentace správce daně obsažené v předkládací zprávě do rozhodnutí žalovaného není na závadu. Podle žalobců by bylo lze takový závěr akceptovat, pokud by žalovaný v odůvodnění rozhodnutí obsah předkládací zprávy zmínil a konstatoval, že jeho obsah je plně vypovídající situaci, že se s ním ztotožňuje, a závěry v předkládací zprávě proto přejímá do svého rozhodnutí. V rozhodnutí žalovaného však není předkládací zpráva zmíněna a žalobci s ní nebyli v průběhu daňového řízení seznámeni. Slepé převzetí závěrů předkládací zprávy bez provedení vlastního přezkumu lze demonstrovat na vyrozumění zástupce žalobce a) o zahájení daňové kontroly. V předkládací zprávě se uvádí, že k vyrozumění došlo telefonicky, k čemuž je doložen přehled telefonických hovorů. Žalovaný tuto argumentaci převzal, aniž zkoumal, že přehled hovorů je předložen pouze k datu zahájení první daňové kontroly a aniž se zabýval otázkou vyrozumění zástupce žalobce a) v případě dalších daňových kontrol.

[12] Krajský soud rovněž nesprávně dovodil výjimku z práva žalobkyně b) na projednání výsledku daňové kontroly. Žalobci tvrdí, že v případě žalobkyně b) nebyla zpracována zpráva o daňové kontrole a nebyla s ní projednána. Porušení povinnosti správce daně projednat zprávu s žalobkyní b) nelze aprobovat tím, že žalobkyně b) byla při projednání zprávy zastupována žalobcem a), neboť to odporuje povinnosti správce daně jednat s daňovými subjekty v řízení stejným způsobem podle zásady rovnosti vyjádření v § 2 zákona o správě daní a poplatků.

[13] Konečně krajský soud nesprávně posoudil otázku výdaje žalobců na náhradu škody způsobené společnosti STASPO spol. s r. o. Škodu způsobil neznámý pachatel na staveništi uvedené společnosti, které měl žalobce a) hlídat při své podnikatelské činnosti. Podle žalobců se jedná o výdaj dle § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů, neboť žalobce způsobil škodu svému objednateli tím, že porušil závazek v ostraze jeho majetku a nezadržel v této souvislosti ani pachatele krádeže. I kdyby o takový výdaj nešlo, je nesmyslné v tomto případě tvrdit a prokazovat souvislost tohoto výdaje s příjmy žalobců, neboť tato souvislost je zjevná z povahy činnosti žalobce a) a z obsahu smlouvy mezi ním a společností STASPO spol. s r. o.

[14] Žalobci z těchto důvodů navrhli, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá rozhodnutí o odvolání a na svá vyjádření k žalobám vedeným u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 84/2010 a sp. zn. 22 Af 85/2010 a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“).

[17] Nejvyšší správní soud se zabýval postupně jednotlivými námitkami tak, jak byly uplatněny v kasační stížnosti. Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III./A) Zúžení a zobecnění žalobních námitek

[18] Ze spisu předloženého krajským soudem Nejvyššímu správnímu soudu je zjevné, že žalobci podali několik správních žalob. Jednotlivé žaloby se do jisté míry obsahově liší v závislosti na tom, jaké rozhodnutí žalovaného a jakou argumentaci v něm napadají, nicméně významná část žalobních námitek se shoduje. Jelikož žaloby směřovaly proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, krajský soud v souladu s § 39 odst. 1 s. ř. s. tyto věci spojil ke společnému projednání.

[19] Při projednání takového počtu ne zcela identických žalob ve společném řízení se správní soud snaží nalézat styčné body mezi jednotlivými žalobami, a tyto body pak vypořádat společně, a dále se zaměřuje na identifikaci rozdílných námitek, a tyto pak vypořádává zvlášť. Tato analýza, komparace a částečná syntéza žalobních bodů může bezesporu vést k určitému zestručnění uplatněných námitek. Takový postup ovšem nelze krajskému soudu vytýkat, pokud se krajský soud řádně vypořádal se všemi uplatněnými žalobními námitkami. Jinými slovy důvod pro kasaci rozhodnutí krajského soudu by byl dán pouze v případě, pokud by v důsledku uvedeného postupu soud opomenul nějakou námitku vůbec vypořádat nebo pokud by z odůvodnění jeho rozhodnutí nebylo zřejmé, proč považoval některou z uplatněných námitek za mylnou nebo vyvrácenou. V takovém případě by totiž jeho rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, a ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS].

[20] Krajský soud v napadeném rozsudku přehledně uvedl, jaké námitky byly žalobci uplatněny a následně je bezezbytku vypořádal. Žalobci ostatně ani nenamítají, že by v důsledku „zúžení a zobecnění“ námitek nebylo na některou jejich otázku odpovězeno. Skutečnost, že krajský soud v rekapitulační části rozsudku označil určitou námitku pouze jako námitku žalobkyně b), ačkoliv ji ve svých žalobách uplatňoval i žalobce a), nemůže mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, pokud tuto námitku vypořádal, což se nepochybně stalo. Nepřezkoumatelnost rozsudku totiž nemůže spočívat v dílčích nedostatcích odůvodnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS) a vzhledem k projednání věci ve

společném řízení a vydání jediného rozsudku je nepochybné, že i žalobci a) se na jeho námitku odpovědi dostalo, byť jako „autor“ této námitky byla krajským soudem uvedena jen žalobkyně b). Nejvyšší správní soud dodává, že se jednalo o námitku prekluze práva doměřit daň, neboť dle žalobkyně b)zahájená daňová kontrola nebyla s to zákonnou lhůtu přerušit. Tuto námitku oba žalobci spojovali především s formálním zahájením daňové kontroly, k němuž se krajský soud podrobněji vyjadřoval v bodu D.3 napadeného rozsudku jako k námitce uplatněné oběma žalobci.

III./B) Izolované posouzení některých námitek

[21] V podaných žalobách žalobci namítali několik důvodů, proč byla daňová kontrola zahájena nezákonně (a proč tedy následně došlo k nezákonnému doměření daně). Mezi tyto důvody patřilo zahájení daňové kontroly bez uvedení důvodů, nevyrozumění zástupce žalobce a) o tomto úkonu, existenci jiných daňový subjekt méně zatěžujících nástrojů pro ověření správnosti přiznané daně a celkový přístup správce daně k zástupci žalobce a), který byl o úkonech správce daně v průběhu kontroly řádně uvědomen až po dvou letech od jejího zahájení.

[22] Krajský soud o těchto důvodech pojednal zvlášť (body D.1, D.2, D.4 a D.5 napadeného rozsudku a Nejvyšší správní soud neshledal na postupu krajského soudu žádného pochybení. Z namítaných důvodů je totiž zřejmé, že spolu obsahově bezprostředně nesouvisí (jeden není závislý na druhém, vzájemně se nepodmiňují) a obstojí samy o sobě. Posouzení takových důvodů tvrzené nezákonnosti zahájení daňové kontroly jednotlivě tak nemůže samo o sobě vyústit v nezákonnost rozsudku krajského soudu, resp. v jeho nepřezkoumatelnost. Navíc ve všech těchto případech neshledal krajský soud pochybení na straně správce daně a námitky žalobců posoudil jako nedůvodné. Argumentace, že kdyby krajský soud tyto nedůvodné námitky posoudil společně v blíže neurčené spojitosti, dal by tento postup vzniknout námitce důvodné, nemá logické opodstatnění.

III./C) Nesprávná aplikace názoru Ústavního soudu

[23] Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (N 196/51 SbNU 375) konstatoval, že „*musí existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil nebo splnil, avšak v míře menší, než by měl. Šlo by o realizaci svévole, pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, respektive v případech, kdy sám uzná za vhodné*“. Ústavní soud tímto názorem zvrátil dosavadní dlouhodobou judikaturu správních soudů, podle níž správce daně nemusel disponovat konkrétními důvody pro zahájení daňové kontroly.

[24] Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu s tímto názorem nesouhlasily a s poukazem na jiné prostředky ochrany daňových subjektů před svévolným uplatňováním daňové kontroly, jimiž se Ústavní soud v citovaném nálezu nezabýval, vyzvaly Ústavní soud k přehodnocení jeho závěrů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46,

publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS). Ústavní soud tuto výzvu přijal a ve stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 (368/2011 Sb.), se odchýlil od právního názoru uvedeného v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Podle většiny pléna „[o]*mezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 – viz výše). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu*“.

[25] Nejvyšší správní soud shrnuje, že pro konstatování nezákonnosti zahájení daňové kontroly nepostačuje absence důvodů jejího zahájení, nýbrž zde musí být další okolnosti nasvědčující svévolnému či šikanóznímu postupu správce daně. To podporují i odlišná stanoviska soudců Duchoně, Wagnerové a Holländera (který jako příklady uvádí opakovanou daňovou kontrolu bez nových skutečností či důvodů nebo provádění daňové kontroly ve dnech státních svátků). Jen v takovém případě je zahájení daňové kontroly bez uvedení důvodů nezákonné a porušující informační sebeurčení daňového subjektu. V případě žalobců však Nejvyšší správní soud takové okolnosti neshledal.

[26] Z uvedeného jednoznačně plyne, že takovou okolností nemůže být nesdělení důvodů pro zahájení daňové kontroly – a to i v případě následně zahajovaných daňových kontrol. Rovněž takovým důvodem nemůže být obecná existence jiných prostředků pro ověření správnosti přiznané daně, než je daňová kontrola. Avšak ani konkrétní okolnosti projednávaného případu nesvědčí tomu, že by použití daňové kontroly bylo šikanou ze strany správce daně. Sami žalobci ostatně ani netvrdí a neargumentují, jaký jiný konkrétní nástroj měl správce daně použít. Právě daňová kontrola přitom podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků slouží k zjišťování nebo prověřování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, tedy k účelu, jenž byl správcem daně v projednávané věci sledován. Konečně závěr o šikaně ze strany správce daně a nezákonnosti zahájení daňové kontroly nesvědčí ani absence vyrozumění zástupce žalobce a) o daňových kontrolách a dalších úkonech a nahrazování vyrozumívání tohoto zástupce dotazem na žalobce a). Nejvyšší správní soud se touto námitkou zabývá blíže v části III./E), na níž pro stručnost odkazuje. Na tomto místě soud pouze vyzdvihuje, že podle tvrzení správce daně i žalobce a) v odvolacím řízení byl zástupce žalobce a), Ing. F., o zahájení daňové kontroly vyrozuměn, že na jednání se správcem daně se nedostavoval ze zdravotních důvodů a že žalobce a) byl na tuto skutečnost upozorňován a vždy souhlasil s tím, že jednání bude probíhat bez přítomnosti jeho zástupce. Takový postup přitom mohl kdykoliv odmítnout. Nejvyššímu správnímu soudu pak není zřejmé, jak se tento postup správce daně negativně odrazil v právní sféře žalobce a). Z předložených správních spisů i z tvrzení žalobce a) neplyne ani náznak toho, že by se správce daně tímto postupem snažil jakkoliv žalobce a) poškodit, nepřítomnost Ing. F. na jednáních využít proti žalobci a) a doměřit mu z tohoto důvodu daň.

[27] Podle žalobců měl dále krajský soud na jejich případ aplikovat právní názor vyjádřený v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a nikoliv retroaktivně použít názor uvedený ve stanovisku ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Tato námitka si poněkud protiřečí s předchozí argumentací žalobců, v níž se

naopak plně spoléhali na zmiňované stanovisko. Bez ohledu na tuto skutečnost ji zdejší soud neshledal důvodnou a věc posoudil následovně. Právní normy, aby mohly plnit svou regulatorní funkci, musí být často formulovány jen velmi obecným způsobem. Je pak na soudech, aby v případech, kdy není výklad právní normy *prima facie* zcela zřejmý, autoritativně stanovily, jak má být daná norma vykládána. Přitom platí, že takto zaujatý výklad nepůsobí pouze prospektivně, tj. do budoucna, ale lze jej aplikovat např. také ve všech aktuálně probíhajících řízeních (hovoří se o tzv. incidentní retrospektivitě působení judikatury). Je sice pravdou, že Ústavní soud v citovaném stanovisku výslovně neřešil intertemporální dopady závěrů, k nimž dospěl. Z toho však nelze dle Nejvyššího správního soudu dovozovat, že by Ústavní soud zamýšlel svým závěrům přiznat čistě prospektivní působení. Vzhledem k tomu, že incidentní retrospektivita je při působení judikatury v českém právním řádu běžným standardem, lze předpokládat, že pokud by v tomto případě Ústavní soud chtěl z důležitých důvodů učinit výjimku, výslovně by to zdůraznil [k tomu viz zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2011, č. j. 3 Ans 6/2011 – 101, ze dne 13. 11. 2011, č. j. 9 Afs 49/2010 – 205, nebo ze dne 14. 11. 2012, č. j. 1 As 123/2012 – 31, usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 – 86, publikované pod č. 1764/2009 Sb. NSS, též Bobek, M., Kühn, Z., Polčák, R. (eds.), *Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*, Praha 2006, s. 48, a Kühn, Z. *Prospektivní a retrospektivní působení judikatorních změn*. Právní rozhledy 6/2011, s. 196].

[28] V projednávané věci byla řízení před krajským soudem zahájena v roce 2010. V této době sice byl vydán nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, nicméně než krajský soud o věci rozhodl, vydal Ústavní soud své stanovisko pod sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. V souladu s incidentní retrospektivitou působení judikatury pak krajský soud nadále nepřihlížel k překonanému názoru Ústavního soudu vyjádřenému v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07, nýbrž aplikoval na dosud neskončené řízení nový názor vyjádřený v citovaném stanovisku. Nejvyšší správní soud přitom neshledal důvody, pro něž by se měl od popsaného standardního vzorce působení judikatury v projednávané věci odchýlit. Připomíná, že v době podání žalob probíhala poměrně rozsáhlá odborná polemika se zmiňovaným názorem Ústavního soudu vysloveným v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 a též byla vydána rozhodnutí Nejvyššího správního soudu tento názor otevřeně zpochybňující (srov. zejména citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS). Pozdější stanovisko Ústavního soudu tak lze mít jen obtížně za přelomové nebo překvapující. Konečně s přihlédnutím k tomu, že oba žalobci byli již v žalobním řízení před krajským soudem zastoupeni právním profesionálem, od nějž lze znalost doktrinálních a judikaturních názorů na danou věc očekávat, nemohli se žalobci bez dalšího spoléhat na to, že citovaný názor Ústavního soudu z nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 bude v jejich případě plně aplikován.

III./D) Formální zahájení daňové kontroly

[29] Pod slovním spojením *„formální zahájení daňové kontroly“* rozumí setrvalá judikatura správních soudů situaci, kdy správce daně pouze sepíše s daňovým subjektem protokol o zahájení daňové kontroly, nicméně ve vlastní faktické kontrolní činnosti bezprostředně nepokračuje, a tyto faktické úkony počne činit až v řádech několika měsíců po formálním zahájení daňové kontroly. Takové zahájení daňové kontroly pak nelze

považovat za úkon, který by byl způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, publikovaný pod č. 1480/2008 Sb. NSS).

[30] Tímto způsobem také žalobci formulovali svou námitku v žalobním řízení před krajským soudem. Krajský soud neshledal námitku důvodnou, neboť ze správního spisu ověřil, že správce daně prováděl bezprostředně po sepisu protokolu o zahájení daňové kontroly řadu faktických úkonů daňové kontroly (bod D.3. napadeného rozsudku). V kasačním řízení však žalobci spatřovali formální zahájení daňové kontroly v tom, že správce daně jim při zahájení daňové kontroly ani v přiměřené době poté nesdělil důvody pro její zahájení a konkrétní pochybnosti. Jedná se tedy o námitku bezdůvodné daňové kontroly, kterou se krajský soud zabýval převážně v části D.1., D.6. a D.7. napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud proto nepřihlížel k názvu námitky a zabýval se jí podle jejího obsahu, tj. podrobil přezkumu závěry krajského soudu týkající se bezdůvodnosti zahájení daňové kontroly a nikoliv jeho závěry o jejím formálním zahájení.

[31] Podle výše zmiňované setrvalé judikatury správních soudů podpořené též zmíněným stanoviskem Ústavního soudu nemusí správce daně při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti. Z právní úpravy rovněž nevyplývá, že by byl správce daně povinen takové pochybnosti sdělit do určité lhůty po zahájení daňové kontroly, resp. do (původní, nepřerušené) lhůty pro vyměření a doměření daně. Nejvyšší správní soud se proto v hodnocení žalobci uplatněných námitek plně shoduje se stanoviskem krajského soudu. Bylo by lze považovat za přínosné, kdyby správce daně sděloval žalobcům veškeré jednotlivé pochybnosti, jež mu v průběhu daňové kontroly vzniknou, nicméně i s ohledem na rozsah kontroly v případě žalobců mu nelze vytýkat, že tak ve všech případech neučinil. Je zcela postačující, pokud se všemi svými pochybnostmi a zjištěními seznámil žalobce ve zprávě o kontrole, kterou s nimi řádně projednal, a žalobci tak měli možnost takto sdělené pochybnosti správce daně vyvrátit a navrhnout k tomu patřičné důkazy (k tomu srov. již krajským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 – 79). Žalobci tyto pochybnosti mohli dále vyvracet v rámci odvolacího řízení, v němž jim všechny pochybnosti správce daně nutně musely být známy. Nejvyššímu správnímu soudu proto není zřejmé, jakým způsobem se postup správce daně mohl negativně odrazit v právní sféře žalobců. Tvrdí-li žalobci, že správce daně nesdělováním pochybností uměle prodlužoval délku daňové kontroly, jde s ohledem na velké množství úkonů provedených správcem daně v průběhu kontroly o tvrzení neopodstatněné. Kasační námitka proto není důvodná.

III./E) Pochybení při vyrozumívání zástupce žalobce a) a při jednání s ním

[32] Podle § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků zastupování daňového subjektu zástupcem nevylučuje, aby správce daně jednal v nutných případech s daňovým subjektem přímo nebo aby ho vyzval k vykonání některých úkonů. Daňový subjekt je povinen výzvě správce daně vyhovět. Správce daně musí o tomto jednání zástupce daňového subjektu současně vyrozumět. Jak vyplývá z dosavadní rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu k tomuto ustanovení, lze daňový subjekt, který je zastoupen zástupcem, předvolat a jednat s ním pouze v nutných případech. Mezi tyto nutné případy nelze zahrnout podávání

běžných vysvětlení k daňově relevantním operacím, které je schopen bez dalšího poskytnout zástupce daňového subjektu. Nutným případem není ani přesvědčení správce daně, že takový postup je vhodný, hospodárný a účelný pro zjištění rozhodných skutkových otázek. Nejde-li o nutné případy, nelze účast daňového subjektu na jednání se správcem daně vynucovat a daňový subjekt je oprávněn se proti takovému pokynu správce daně bránit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. Na druhou stranu i daňový subjekt zastoupený zástupcem na základě plné moci disponuje právem účastnit se jednání se správcem daně a je zcela na jeho uvážení a procesní strategii, zda tohoto práva využije a „dobrovolně" se jednání zúčastní sám, nebo zda jednáním pověří svého zástupce (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Aps 3/2007 – 91, publikovaný pod č. 2199/2011 Sb. NSS, a ze dne 25. 2. 2010, č. j. 7 Aps 2/2010 – 51, publikovaný pod č. 2086/2010 Sb. NSS).

[33] V případě žalobce a) je ve správním spisu založena plná moc ze dne 24. 4. 2001, jíž žalobce a) zmocnil Ing. S. F. k zastupování ve všech věcech týkajících se Finančního úřadu v Havířově. V důsledku této plné moci tak správce daně nebyl oprávněn žalobce a) nutit k účasti na jednání vyjma nutných případů. Z protokolů o ústních jednáních založených ve správním spisu pak plyne, že o nutné případy zjevně nešlo (předmětem byla vysvětlení k jednotlivým daňovým případům). Na úvod každého protokolu o ústním jednání (včetně těch o zahájení daňových kontrol) je nicméně uvedeno konstatování správce daně, že jednání se neúčastní zástupce žalobce a), a to (v některých případech) z důvodu nemoci. Poté se správce daně vždy dotázal žalobce, zda s jednáním bez přítomnosti svého zástupce souhlasí, což mu žalobce a) vždy potvrdil. Z těchto skutečností má soud za prokázané, že žalobce a) nebyl k účasti na těchto jednáních nucen a účastnil se jich zcela dobrovolně. V postupu správce daně pak v důsledku této skutečnosti nelze spatřovat nic nezákonného.

[34] Ačkoliv krajský soud výslovně nerozebíral obsah plné moci, je z odůvodnění jeho rozsudku patrno, že ji plně akceptoval a považoval žalobce za zastoupeného Ing. S. F. Rovněž krajský soud výslovně nezmínil ustanovení § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, které upravuje spornou situaci, avšak z odůvodnění jeho rozsudku je opět patrno, že se právě otázkou dobrovolnosti účasti žalobce a) na jednáních se správcem daně a souhlasem žalobce a) s postupem správce daně zabýval (viz body D.4. a D.5.). Napadený rozsudek krajského soudu proto nelze mít za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[35] K otázce vyrozumívání zástupce žalobce a) o úkonech správce daně Nejvyšší správní soud poznamenává, že ve správním spisu není ve všech případech založen doklad o tom, že byl o nich vyrozuměn též zástupce žalobce a). Nicméně jelikož každý protokol o ústním jednání začíná již výše zmíněným konstatováním správce daně o nepřítomnosti zástupce žalobce a) a dotazem na žalobce a), zda souhlasí s jednáním v nepřítomnosti svého zástupce, lze spolehlivě dovodit, že zástupce žalobce a) musel být o těchto úkonech vyrozuměn. Jinak by dotaz správce daně ani nedával rozumný smysl. Tato skutečnost je dále potvrzena v protokolu o ústním jednání ze dne 2. 7. 2008, č. j. 63545/08/370931/1166, v němž správce daně konstatuje, že na základě neomezené plné moci zasílá veškeré písemnosti zástupci žalobce a). Žalobce a) pak toto vyjádření správce daně akceptuje a žádá, aby z důvodů zkrácení časové prodlevy byly veškeré písemnosti zasílány nejen jeho zástupci, ale též jemu osobně na blíže uvedenou adresu. Kromě toho, i kdyby

k vyrozumění zástupce žalobce a) o nějakém úkonu řádně nedošlo, není zdejšímu soudu (stejně jako krajskému soudu) zřejmé, jak byl tímto postupem zkrácen žalobce a) na svých právech, pokud s jednáním v nepřítomnosti svého zástupce souhlasil. Dodatečné zpochybňování pravdivosti potvrzení žalobce a), že jeho zástupce byl o úkonech vyrozuměn, považuje zdejší soud ve světle uvedených skutečností za ryze účelové.

[36] Pokud jde o telefonické vyrozumění zástupce žalobce a) o zahájení daňových kontrol, Nejvyšší správní soud uvádí, že zákon o správě daní a poplatků výslovně neupravuje, jakým způsobem má správce daně vyrozumívat daňový subjekt, případně jeho zástupce o jednotlivých úkonech. Z textu jednotlivých ustanovení vyplývá, že zákon předpokládá převážně písemnou komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem (či jeho zástupcem), v některých případech vyžaduje též doručení do vlastních rukou. Zákon o správě daní a poplatků však nepochybně připouští, aby správce daně komunikoval s daňovým subjektem a jeho zástupcem telefonicky. To vyplývá z § 13, který výslovně uvádí telefonické hovory. Žalobci mají pravdu v tom, že vyrozuměl-li správce daně žalobce a) a jeho zástupce o plánované daňové kontrole telefonicky, byl povinen o této skutečnost sepsat úřadní záznam (viz zmiňovaný § 13), což evidentně neučinil. Důkazní pozice správce daně je tak v tomto ohledu oslabena. Nicméně vyrozumění zástupce žalobce a) nepřímo potvrzují jak správcem daně předložené výpisy hovorů se zástupcem žalobce a), tak i úvodní pasáže protokolů o ústních jednáních, jimiž byly zahájeny jednotlivé daňové kontroly, a kde byla otázka nepřítomnosti zástupce žalobce a) řešena, jak uvedeno shora. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že k vyrozumění zástupce žalobce a) o zahájení daňových kontrol došlo a vada řízení spočívající v nesepsání úředního záznamu nemohla mít vliv na zákonnost následně vydaných rozhodnutí. Ani tato kasační námitka proto není důvodná.

III./F) Absence data rozhodnutí

[37] Podle § 32 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků je jednou ze základních náležitostí rozhodnutí datum podpisu, které je dnem vydání rozhodnutí. Podle § 32 odst. 7 téhož zákona chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

[38] Setrvalá judikatura Nejvyššího správního soudu v souvislosti s citovanými ustanoveními rozlišuje mezi kategoriemi neplatnosti, nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí. Nicotné je takové rozhodnutí, které vůbec nelze považovat za existující, neboť trpí nejtěžšími vadami (např. neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle). Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Neplatným je pak rozhodnutí správce daně naplňující podmínky § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení však nelze vykládat formálně či dokonce formalisticky. To znamená, že pouhý nedostatek

některé ze základních náležitostí rozhodnutí, uvedených v § 32 odst. 2 citovaného zákona nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity. Neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, např. pokud by ani interpretací daňového rozhodnutí jako celku nebylo možno zjistit údaj či informaci, kterou by rozhodnutí podle § 32 odst. 2 ve spojení s odst. 7 obsahovat mělo (k tomu viz např. rozsudky ze dne 25. 5. 2011, č. j. 2 Afs 84/2010 – 83, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 – 71, ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004 – 73, nebo rozsudek rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS).

[39] V projednávané věci je z rozhodnutí žalovaného č. j. 7840/09-1102-804526 patrno, že neobsahuje datum vydání rozhodnutí. Jen z této skutečnosti však nelze dovozovat, že jde o rozhodnutí neplatné, nezákonné či dokonce nicotné. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně b) proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 16. 12. 2008, č. j. 103387/08/370912806019, jímž byla žalobkyni b) doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Rozhodnutí obsahuje kromě zmiňovaného data veškeré náležitosti stanovené zákonem a je z něj patrno kdo, a o čem rozhodoval, jaké byly důvody rozhodnutí a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami. Smyslem uvedení data podpisu, resp. vydání rozhodnutí je pouze informace o dni, od kterého je správce daně (resp. v projednávaném případě žalovaný) tímto rozhodnutím vázán dovnitř i navenek a není oprávněn jej měnit vyjma způsobů předvídaných zákonem. Žalobkyně b) netvrdila, že by žalovaný nezákonně zasahoval do tohoto rozhodnutí po jeho vydání, ani netvrdila, že by jí v důsledku absence data podpisu vznikly pochybnosti o tom, zda se vůbec o rozhodnutí jedná a co je jeho obsahem. Naopak chování žalobkyně b) spočívající v podání správní žaloby s obsáhlou polemikou se závěry žalovaného uvedenými v tomto rozhodnutí vypovídá o tom, že žalobkyně b) žádné pochyby v tomto směru neměla. Nic nenasvědčuje tomu, že by nejistota ohledně data vydání rozhodnutí, resp. absence této informace, mohla jakkoliv zasáhnout právní sféru žalobkyně b). Chybějící datum podpisu rozhodnutí je jistě vadou tohoto rozhodnutí; v kontextu projednávaného případu však tato vada nezpůsobuje neplatnost či nicotnost předmětného rozhodnutí a rovněž se nejedná o nezákonnost, pro niž by bylo nezbytné rozhodnutí v soudním přezkumu zrušit.

III./G) Převzetí argumentace z předkládací zprávy správce daně do rozhodnutí žalovaného

[40] Podle § 49 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je správce daně povinen spolu s podaným odvoláním postoupit odvolacímu orgánu též předkládací zprávu, jejíž obsah vymezuje odst. 5 téhož ustanovení. Předkládací zpráva je tak jedním z podkladů, které slouží odvolacímu orgánu k posouzení předložené věci a k rozhodnutí o ní. Pouhý fakt, že žalovaný převzal – třeba i doslovně – argumentaci správce daně z takové předkládací zprávy však sám o sobě nedosvědčuje, že žalovaný provedl pouze „formální“ přezkum napadených rozhodnutí. Jestliže se totiž s argumentací správce daně ztotožnil, nelze mu tento způsob kreace odůvodnění rozhodnutí o odvolání vytýkat.

[41] Žalobci tvrdí, že žalovaný mohl postupovat pouze tak, že by obsah předkládací zprávy zmínil a konstatoval, že se s ním ztotožňuje a přejímá jej do svého rozhodnutí. Podle názoru soudu však rozdíl mezi tím, zda žalovaný převezme bez dalšího určitou pasáž

předkládací zprávy, nebo tím, zda žalovaný ještě výslovně uvede, že tato pasáž je z takové předkládací zprávy přebírána, je minimální. Ani jeden ze způsobů nevypovídá nic o tom, zda žalovaný přezkoumal napadené rozhodnutí řádně či ledabyle. Žalobci dokládají údajnou formálnost přezkumu nedostatečným přezkumem námitky o nevyrozumění zástupce žalobce a) o zahájení daňových kontrol v červenci 2007. K tomu soud podotýká, že z napadených rozhodnutí žalovaného je zjevné, že žalovaný za toto vyrozumění považoval telefonické hovory mezi správcem daně a zástupcem žalobce a) v červnu 2007. Jinými slovy, byť tyto hovory proběhly před prvně zahájenou daňovou kontrolou v červnu 2006, žalovaný neměl pochyb o tom, že jimi byl zástupce žalobce a) vyrozuměn o zahájení i následujících daňových kontrol v červenci 2007. Tato otázka tedy byla žalovaným zkoumána a zodpovězena a o formálnosti postupu žalovaného nesvědčí.

[42] Namítají-li žalobci, že se nemohli v průběhu odvolacího řízení s předkládací zprávou seznámit, jelikož byla součástí neveřejné části spisu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tuto námitku neuplatnili v řízení před krajským soudem. Předmětem přezkumu v kasačním řízení je přitom rozhodnutí krajského soudu: jestliže se krajský soud nemohl touto námitkou zabývat, jelikož nebyla žalobci vznesena, nemá Nejvyšší správní soud podklad, na jehož základě by její důvodnost mohl sám hodnotit. Jelikož žalobcům nic nebránilo uplatnit tuto námitku již v řízení před krajským soudem, je tato námitka v kasačním řízení nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

III./H) Neprojednání zprávy o daňové kontrole s žalobkyní b)

[43] Žalobkyně b) měla v posuzovaném případě postavení tzv. spolupracující osoby podle § 13 zákona o daních z příjmů. Příjmy i výdaje žalobkyně b) se proto odvozovaly od příjmů a výdajů jejího manžela – žalobce a), který se nacházel v pozici „hlavního daňového subjektu“. Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře dovodil, že ačkoliv že se daňová povinnost spolupracující osoby zcela odvíjí od poměru příjmů a výdajů zjištěných u hlavního daňového subjektu, má spolupracující osoba procesní práva i povinnosti jako hlavní daňový subjekt sám. Mezi tyto procesní práva patří i právo zakotvené v § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, tj. právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 – 63, publikovaný pod č. 795/2006 Sb. NSS).

[44] Žalobkyně b) tedy nepochybně disponovala právem na to, aby s ní byla zpráva o daňové kontrole projednána. Současně však žalobkyně b) – jako jakýkoliv jiný daňový subjekt – disponovala též právem nechat se zastoupit při jednání se správcem daně zástupcem na základě plné moci podle § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Žalobkyně využila tohoto práva a dne 18. 6. 2007 zmocnila žalobce a) k zastupování své osoby v řízení před správcem daně. Jestliže pak byla zpráva o daňové kontrole projednána se žalobcem a), který byl též zplnomocněným zástupcem žalobkyně b), bylo zákonným požadavkům na projednání zprávy o daňové kontrole učiněno zadost. Zákonná úprava totiž nestanoví správci daně povinnost projednat zprávu o daňové kontrole osobně s daňovým subjektem – zcela postačuje projednání s jeho zástupcem na základě plné moci. Z tohoto důvodu tak nemohlo dojít ani k namítanému porušení zásady rovnosti.

III./CH) Nesprávné posouzení výdaje na náhradu škody společnosti STASPO, spol. s. r. o.

[45] K této námitce soud ze správního spisu zjistil, že ve zdaňovacím období roku 2004 fakturoval žalobce a) společnosti STASPO, spol. s r. o. částku 34 190 Kč za ostrahu staveniště na akci „sběrač" D a DXIII. Úhrada fakturované částky však byla snížena o částku 11.331 Kč, která odpovídala škodě spočívající v odcizení hlídaného materiálu způsobené neznámým pachatelem, což vyplývalo z usnesení č. j. MROV-3920/Z1-TČ-2004. Žalobce a) do svých zdanitelných příjmů následně zaevidoval pouze částku 22 859 Kč. Zástupce žalobce a) k tomu uvedl, že snížení zdanitelných příjmů bylo provedeno na základě předchozí domluvy mezi zástupci společnosti STASPO, spol. s r. o. a žalobcem a).

[46] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem a žalovaným dospěl k závěru, že žalobce nemohl předmětnou částku uplatnit jako výdaj podle § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení se za výdaje považují též škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem. Z dikce ustanovení je zjevné, že se musí jednat o škodu způsobenou daňovému subjektu, který tento výdaj uplatňuje. V projednávaném případě byla škoda odcizením způsobena společnosti STASPO, spol. s r. o., a nikoliv žalobci a). Je to tedy společnost STASPO, spol. s. r. o., která si tuto škodu může uplatnit jako výdaj podle citovaného ustanovení, a nikoliv žalobce a).

[47] Zdejší soud nepřisvědčil ani argumentaci žalobců, že by se mělo jednat o výdaj podle § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení jsou daňově účinným výdajem i výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů. Povinnost k úhradě zde ovšem musí plynout přímo ze zákona a nemůže být vázána na další skutečnosti. V projednávaném případě je případná náhrada škody důsledkem porušení soukromoprávního ujednání se společností STASPO, spol. s r. o. jednáním žalobce a), resp. jeho zaměstnanců, a nejedná se tedy o náklad, který by byl žalobci a) bezprostředně uložen zákonem.

[48] Krajský soud v napadeném rozsudku též konstatoval, že v případech výdajů, které nespadají pod § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, je třeba tvrdit a prokazovat vztah takových výdajů k byť i jen očekávaným příjmům, což však žalobci ve vztahu k inkriminovanému výdaji v průběhu daňového řízení neučinili. Pokud žalobci s touto úvahou krajského soudu v kasační stížnosti nesouhlasí a tvrdí, že souvislost s příjmy plyne z povahy činnosti žalobce a), zdejší soud k tomu podotýká, že jednak zde krajský soud argumentoval nad rámec uplatněného žalobního bodu, jednak smyslem jeho argumentace zjevně bylo pouze poukázat na pasivitu žalobců v průběhu daňového řízení ve vztahu k tomuto výdaji. Na žádost správce daně o vysvětlení předmětné transakce reagoval zástupce žalobce a) pouze konstatováním, že snížení fakturované částky bylo provedeno na základě předchozí domluvy se zástupci společnosti STASPO, spol. s r. o. Poté, co správce daně seznámil žalobce a) se svým závěrem o neoprávněnosti snížení zdanitelných příjmů tímto způsobem, žalobce a) pouze konstatoval, že tuto skutečnost bere na vědomí. Dále v tomto ohledu nic netvrdil ani nenavrhoval důkazy, a to ani v rámci odvolacího řízení. Z tohoto úhlu pohledu se zdejší soud s názorem krajského soudu o pasivitě žalobců, resp. žalobce a), ztotožňuje. S ohledem na zmiňovanou skutečnost, že zde krajský soud šel nad rámec žalobního bodu – aniž tím ovšem jakkoliv žalobcům přitížil – není na místě,

aby se kasační soud dále zabýval otázkou souvislosti tohoto výdaje s očekávanými příjmy žalobců.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku dospěl k závěru, že se krajský soud předloženou věcí dostatečně zabýval a jeho argumentace je přesvědčivá. Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

[50] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobci neměli ve věci úspěch, a nemají proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 20. prosince 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu