ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **T. J.**, zastoupený Mgr. Lukášem Raidou, advokátem se sídlem 28. října 875/275, Ostrava – Mariánské Hory, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 12. 2008, čj. 7721/08-1302-802047, a ze dne 8. 12. 2008, čj. 7722/08-1102-803095, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 6. 2009, čj. 22 Ca 81/2009 - 67,

**takto:**

**I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
**II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
**III.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

Žalovaný rozhodnutím ze 5. 12. 2008, čj. 7721/08-1302-802047, zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Jeseníku ze dne 28. 3. 2008, čj. 20687/08/399920/5206 a čj. 20691/08/399920/5206. Těmito rozhodnutími správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. a IV. čtvrtletí roku 2003. Rozhodnutím ze dne 8. 12. 2008, čj. 7722/08-1102-803095, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Jeseníku ze 28. 3. 2008, čj. 20683/08/399920/5206, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003.

Rozhodnutí napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě. Uvedl, že správce daně v řízení chybně posoudil plnou moc ze dne 17. 10. 2003 a v řízení postupoval tak, jako by žalobce nebyl zastoupen. Zástupce žalobce nebyl podle § 10 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), vyrozuměn o jednání dne 14. 6. 2004,

kde správce daně se žalobcem projednal obsah předmětné plné moci. Správce daně postupoval nezákonně, pokud nevyrozuměl zástupce žalobce v období od 23. 10. 2003 do 3. 1. 2006 o žádném jednání, a vzhledem k uvedenému pochybení je nutné tato jednání považovat za neuskutečněná.

Dále namítl, že není zjevné, proč se vlastně dostavil ve dnech, kdy byly zahájeny daňové kontroly, k jednání ke správci daně. Ve správním spisu není založeno pověření vedoucího pracovníka k provedení kontrol a kontroly neprovedli pověření pracovníci správce daně. Kontroly byly zahájeny pouze formálně, a to u správce daně, nikoli u žalobce nebo na místě k tomu nejvhodnějším. Správce daně nevyrozuměl žalobce v souladu s § 21 odst. 1 daňového řádu o tom, kdy a jak bylo zahájeno daňové řízení. Zahájení kontroly nebylo učiněno ve formě předepsané zákonem, je tedy v rozporu s § 40 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, a tento úkon je neplatný ve smyslu § 39 občanského zákoníku, neboť se příčí dobrým mravům. Správce daně při zahájení kontroly nesdělil žalobci v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 konkrétní pochybení nebo podezření, že daň byla vyměřena v nesprávné výši. V důsledku toho nebyla daňová kontrola zahájena ve lhůtě podle § 47 odst. 1 daňového řádu, a není proto úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Správce daně se žalobcem neprojednal zprávu o daňové kontrole, která byla žalobci zaslána poštou a doručena až dne 15. 9. 2008.

Krajský soud v Ostravě žalobu zamítl rozsudkem ze dne 3. 6. 2009. V odůvodnění konstatoval, že plná moc ze dne 17. 10. 2003 se nevztahovala na úkony v rámci daňových kontrol daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2003. Správce daně postupoval správně, pokud do doby předložení plné moci ze dne 13. 2. 2006 jednal přímo se žalobcem. Ze žalobcova tvrzení při jednání dne 14. 6. 2004, že bude odpovídat jen v přítomnosti zástupce, nelze dospět k závěru, že by Ing. P. byl oprávněn zastupovat žalobce v předmětném řízení. Skutečnost, že Ing. P. byl oprávněn zastupovat žalobce v řízeních za jiná zdaňovací období, sama o sobě neznamená, že jej byl oprávněn zastupovat i v tomto řízení.

Zdůraznil, že daňová kontrola není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem, který je zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně ukončen. Daňovou kontrolu není možné ztotožňovat s vyměřovacím řízením, přestože je jeho součástí. Ve vyměřovacím řízení lze pokračovat i po ukončení kontroly daně, přičemž to je zahájeno již podáním příslušného daňového přiznání nebo hlášení.

Jako nedůvodnou vyhodnotil námitku, že daňové kontroly neprováděli pověření pracovníci. V obou případech byly daňové kontroly zahájeny přímo v objektu správce daně, z obsahu protokolů o ústních jednáních je zcela zřejmé, kteří konkrétní pracovníci se žalobcem daňové kontroly zahájili. Uvedl, že pověření ke kontrole nevyžaduje formu rozhodnutí. Podle § 16 odst. 4 daňového řádu nemá daňový subjekt právo na předložení „pověření“, ale toliko služebního průkazu. Poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, čj. 10 Ca 127/2005 - 41, podle kterého ani případné opomenutí pracovníků správce daně předložit služební průkaz nic nemění na skutečnosti, že daňová kontrola byla platně zahájena, pokud kontrolovaná osoba předložení průkazu nepožaduje, neboť nemá žádné pochybnosti, že skutečně jde o pracovníky správce daně oprávněné k provedení kontroly.

Krajský soud dospěl k závěru, že daňové kontroly nebyly zahájeny formálně. Z povinnosti daňového subjektu zajistit vhodné místo a podmínky pro provedení daňové kontroly [§ 16 odst. 2 písm. b) daňového řádu] nevyplývá, že správce daně je povinen na takovém místě daňovou kontrolu provádět. K nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008,

sp. zn. I ÚS 1835/07, odkázal na uveřejněný disent k tomuto nálezu, vyjadřující se k předpokladu existence konkrétních skutečností, v důsledku kterých může být daňová kontrola zahájena.

Dle krajského soudu byly obě zprávy o daňových kontrolách projednány v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu se žalobcem i jeho zástupcem, přičemž s jejich obsahem byl žalobce i jeho zástupce seznámen. Odmítnutí podpisu zpráv nemá vliv na ukončení kontrol a obě zprávy lze považovat za důkazní prostředek podle § 31 odst. 4 daňového řádu. Pokud žalobce zprávy odmítl převzít, jde tato skutečnost k jeho tíži a další snaha správce daně se žalobcem (jeho zástupcem) tyto zprávy opětovně projednat již byla činěna nad rámec povinností uložených daňovým řádem.

Daňové kontroly byly řádně zahájeny před uplynutím prekluzivních lhůt podle § 47 odst. 1 daňového řádu a zahájení daňové kontroly je v souladu s konstantní judikaturou úkonem přerušujícím podle § 47 odst. 2 daňového řádu běh této lhůty.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítl, že krajský soud chybně posoudil plnou moc a rozsah zastoupení. Z protokolu o ústním jednání ze dne 14. 6. 2004 vyplývá, že byla udělena další plná moc do protokolu. Stěžovatel odmítl jednat se správcem daně a z obsahu jeho slov je zřejmé, že fakticky udělil daňovému poradci generální plnou moc. Tuto generální plnou moc krajský soud nehodnotil. Hodnocení krajského soudu, že ústní projev žalobce je v příkrém rozporu s psaným projevem a nemůže tak dojít ke změně nebo upřesnění plné moci, odporuje § 10 odst. 3 daňového řádu, podle kterého, lze plnou moc udělit také při jednání ústně do protokolu. O jednání o „vyjasnění" plné moci nebyl zástupce stěžovatele vyrozuměn, což bylo v příkrém rozporu s § 10 odst. 4 a 5 daňového řádu. S ohledem na to, že správce daně „*nedodržel předepsaný procesní postup a nevyrozuměl současně o jednání daňového subjektu jeho zástupce, ač tak učinit mohl a měl, je nutno považovat takové jednání za neuskutečněné, za jednání, které nemá žádné právní následky*". Vyrozumění zástupce představuje záruku zákonnosti a ochranu občanů v daňovém řízení. Správce daně odepřel v řízení stěžovateli právo na právní pomoc garantované Listinou základních práv a svobod. Uvedl, že rozsah zastoupení před správcem daně se může měnit a je pravděpodobné, že se změní ve chvíli, „*kdy jedna nebo druhá strana otevře nová daňová řízení*". Zdůraznil, že pokud bude správce daně postupovat podle § 10 odst. 4 a 5 daňového řádu a bude současně s daňovým subjektem informovat i jeho zástupce, pak tím „*dává šance na změnu rozsahu zastoupení a tedy efektivní ochranu občana a jeho práv*".

Dále namítl, že zahájení kontroly je neplatným právním úkonem ve smyslu § 39 občanského zákoníku, neboť obchází zákon a příčí se dobrým mravům. Ani při jednání dne 14. 6. 2004, ani při údajném zahájení kontroly dne 3. 11. 2005 nebyl přítomen zástupce stěžovatele. Stěžovatel nebyl na těchto jednání poučen o právu na právní pomoc a nebyl ani dotázán, má-li zástupce.

Krajský soud se nevypořádal s obsahem repliky stěžovatele, zejména ve vztahu k omezené plné moci, doručování a práva na vyrozumění zástupce. Stěžovatel zdůraznil, že plná moc ze dne 17. 10. 2003 neobsahuje žádné instrukce. Měla by tedy být považována za plnou moc generální a daňová kontrola tak měla být zahájena s daňovým poradcem.

Podle stěžovatele byla daňová kontrola zahájena nezákonně také proto, že úkony vedoucí k zahájení daňové kontroly (předvedení) byly nelegální a bezdůvodné. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že daňové řízení ve věci daňových povinností za zdaňovací období roku 2003 bylo zahájeno podáním daňového přiznání. Dané řízení bylo zahájeno a skončilo pravomocným

konkludentním vyměřením daně. Vyměřovací řízení o dodatečném vyměření daně zahájeno nebylo a daňová povinnost je tak prekludována.

Krajský soud dále nebyl schopen podle stěžovatele ze správního spisu určit, zda konkrétní pracovníci byli nebo nebyli pověřeni kontrolou u stěžovatele. Pověření podle stěžovatele musí být v písemné podobě, což plyne ze zákona č. 552/1991 Sb., o státní kontrole. Z pracovní náplně pracovníků správce daně vyplynulo, že neobsahují žádné konkrétní pověření, jen obecný rozsah pracovních povinností.

Rozsáhlá citace disentu k nálezu Ústavního soudu podle stěžovatele neřeší argumentaci uvedenou v žalobě. Názor Ústavního soudu je i přes tento disent závazný.

Stěžovatel nesouhlasil s tím, že zprávy o daňové kontroly byly projednány. Konstatoval, že „*projednání zpráv je velký krajový folklór, který nelze (zatím) vtěsnat do judikatury*“. V posuzovaném případě „projednání“ probíhalo tak, že se některé body vyjasňovaly a upřesňovaly, zprávy se měnily, ale stále zůstalo stejné jednací číslo. Soud tak neměl možnost zjistit, zda se stěžovatel mohl seznámit s obsahem poslední zprávy. V posuzovaném případě byl nejprve vydán platební výměr, a teprve po více jak půl roce byly tyto zprávy doručeny stěžovateli. Tím bylo porušeno právo stěžovatele vyplývající z § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, tedy právo projednat a navrhnout doplnění zpráv.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela odkázal na rozhodnutí o odvolání a na vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Námitky týkající se zastoupení stěžovatele v daňovém řízení neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými. Plnou mocí ze dne 17. 10. 2003 zmocnil stěžovatel daňového poradce Ing. P. k tomu, aby ho zastupoval „[v]*e všech věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí, ve věcech účetnictví a v dalších otázkách souvisejících s kontrolou daně z příjmů, silniční daně a DPH za léta 2001 a 2002.* […] *Plná moc se výslovně nevztahuje na úkony směřující k vyměření spotřebních daní, daně k ochraně životního prostředí a dále na úkony a jednání dle § 16, § 21, § 29, § 51 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků*“. Podáním ze dne 4. 2. 2004, čj. 2977/04/399930/3431, se správce daně obrátil na Ing. P. se žádostí o upřesnění plné moci. Poučil jej, že shora citované části udělené plné moci si odporují, a proto žádal o sdělení, ke kterým úkonům jej daňový subjekt zmocnil a ke kterým úkonům přijal plnou moc. V podání ze dne 13. 2. 2004 Ing. P. správci daně sdělil, že není vhodné, aby „*poučoval správce daně o aplikaci zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Každé podání se v daňovém řízení posuzuje podle obsahu. Prostou kombinací práv, povinností, úkonů pak lze snadno dosáhnout jednoznačného určení, kdy a za jakých okolností smí jednat samostatně, kdy, za jakých okolností a v jakém rozsahu musí být u toho přítomen klient*“. Z protokolu o ústním jednání ze dne 14. 6. 2004, čj. 36612/04/399900/2504, vyplynulo, že správce daně projednal se stěžovatelem rozsah plné moci. Správce daně upozornil stěžovatele, že si ustanovení v plné moci odporují. Plná moc je udělena k zastupování ve všech daňových věcech a zároveň se nevztahuje na daňovou kontrolu, zahájení daňového řízení, předvolání a předvedení a stížnost. Na otázku správce daně, zda je plná moc k zastupování ve všech daňových věcech neomezená, stěžovatel odpověděl „[b]*udu jednat s finančním úřadem pouze za přítomnosti svého zvoleného daňového poradce*“. Dále potvrdil, že jeho daňovým poradcem je Ing. P. a že podepsal plnou moc.

Na další otázky pak již jen opakoval, že bude odpovídat jen za přítomnosti daňového poradce. Ve spisu je dále založena plná moc ze dne 13. 2. 2006, ve které stěžovatel zmocnil Ing. P., aby ho „*zastupoval ve všech věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb, jakož i ve věcech které s těmito daněmi přímo souvisejí, ve věcech účetnictví a v dalších otázkách souvisejících s předmětem podnikání*“.

Z výše uvedeného je zjevné, že plná moc ze dne 17. 10. 2003 je plnou mocí udělenou pro daňové řízení ve věcech daně z příjmů, silniční daně a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Ústavní soud v nálezu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01, všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz, konstatoval, že „*právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcova oprávnění, podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon. Kromě případů, kdy zákon výslovně požaduje speciální plnou moc k určitému právnímu úkonu (např. k odmítnutí dědictví), je věcí zmocnitele, zda ke každému právnímu úkonu, jenž má být učiněn v jeho zastoupení, vystaví zmocněnci zvláštní plnou moc, či zda mu udělí všeobecnou plnou moc. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachovávaje povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. V každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce; rozhodující je proto obsah plné moci a omezení daná inter partes nemají vůči třetím osobám žádnou právní relevanci*“. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozlišil ve svém usnesení ze dne 12. 6. 2007, čj. 1 Afs 37/2006 - 79, č. 1353/2007 Sb. NSS, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz, z hlediska § 10 odst. 3 daňového řádu plné moci na omezené, tj. takové, v nichž je přesně určen jejich rozsah, a na neomezené, pod které lze zahrnout všechny ostatní případy. V posuzovaném případě se plná moc ze dne 17. 10. 2003 nevztahuje na „*úkony a jednání dle § 16, § 21, § 29, § 51*“ daňového řádu. Její rozsah je tedy stanoven negativním výčtem a z tohoto důvodu je nezbytné posoudit ji jako plnou moc omezenou ve smyslu § 10 odst. 3 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že se plná moc vztahovala na řízení ve věcech vypočtených daní za stanovená zdaňovací období, lze uzavřít, že plná moc je plnou moci pro celé daňové řízení ve smyslu § 17 odst. 7 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS, a ze dne 31. 3. 2010, čj. 8 Afs 16/2010 - 149).

Plná moc ze dne 17. 10. 2003 je tedy omezenou plnou mocí pro celé daňové řízení ve věcech daně z příjmů, silniční daně a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Vztahuje se na konkrétní daňová řízení daňového subjektu před správcem daně, v rámci kterých je zástupce oprávněn činit úkony, na které se plná moc vztahuje. V posuzovaném případě je však předmětem řízení daň z příjmů za zdaňovací období roku 2003 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. a IV. čtvrtletí roku 2003. Pokud pak plná moc byla udělena pouze pro řízení ve věcech vyjmenovaných daní za zdaňovací období 2001 a 2002, je zjevné, že tato plná moc se na zdaňovací období roku 2003 nevztahovala. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2008, čj. 1 Afs 32/2008 - 66, uvedl, že při výkladu plné moci jakožto jednostranného právního úkonu lze přihlédnout ke zmocnitelem posléze tvrzenému odlišnému záměru pouze tehdy, jestliže je tento v souladu s jazykovým projevem vůle zachyceným v listině, eventuálně je alespoň jedním z možných významů textu zachyceného na listině a současně vyplývá z následného jednání zmocnitele vůči třetím osobám. V posuzovaném případě však není možné vyložit udělenou plnou moc jiným způsobem, než že se vztahuje na řízení ve věcech specifikovaných daní za zdaňovací období roku 2001 a 2002. V řízení ve věci daní za zdaňovací období roku 2003 tak k plné moci nemohlo být přihlédnuto, neboť tato se vztahovala k jinému řízení. Na základě předmětné plné moci nemohl správce daně se zástupcem stěžovatele jednat ve věcech daní za zdaňovací období roku 2003.

Stěžovatel namítl, že plná moc ze dne 17. 10. 2003 byla upřesněna do protokolu ze dne 14. 6. 2004, čj. 36612/04/399900/2504. Uvedl, že „*odmítl jednat se správcem daně a z obsahu jeho slov, zachycených do protokolu je zřejmé, že fakticky udělil poradci generální plnou moc*“. Tato námitka není důvodná. Daňový subjekt má v daňovém řízení nepochybně možnost měnit rozsah udělené plné moci. Z ustanovení § 10 odst. 3 daňového řádu pak vyplývá, že plnou moc lze zástupci udělit i ústně do protokolu. V posuzovaném případě však plná moc do protokolu udělena nebyla. Z prohlášení stěžovatele „[b]*udu jednat s finančním úřadem pouze za přítomnosti svého zvoleného daňového poradce*“, nelze dovodit, že by stěžovatel udělil novou plnou moc, případně pozměnil rozsah již udělené plné moci. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 16/2004 - 60, č. 437/2005 Sb. NSS, uvedl, že „[p]*lná moc je jednostranný právní úkon zastoupeného, jenž je adresován třetím osobám, kterým se dává na vědomí, že zástupce je oprávněn zastoupeného zastupovat, je tedy osvědčením existence práva určité osoby zastupovat osobu jinou*“. Z plné moci musí být zjevná osoba zmocněnce i zmocnitele a dále rozsah zmocněncova oprávnění. Výše uvedené prohlášení však žádným způsobem nedokládá oprávnění zmocněnce (zástupce stěžovatele) jednat jménem zmocnitele (stěžovatele). Dané prohlášení je „odpovědí“ stěžovatele na otázku, zda je plná moc neomezená. Stěžovatel touto svou odpovědí dal najevo, že o rozsahu plné moci bude jednat pouze v přítomnosti svého zástupce. Nedošlo tedy k tomu, že by zastoupený jednoznačným projevem vůle nově vymezil rozsah dříve předložené plné moci, ale k tomu, že za situace, kdy byl rozsah zmocnění nejasný, odmítl tento rozsah upřesnit. To vše za situace, kdy předtím byl i Ing. P. vyzván k vyjádření se ohledně obsahu plné moci. Obecně platí, že podání účastníka se vždy posuzuje podle jeho obsahu. Jestliže se však tento obsah jeví nejednoznačný, je správný postup správce daně, pokud se snaží nejasnosti odstranit. Byl to naopak „zástupce“ daňového subjektu, který neposkytl součinnost směrem k odstranění pochybností o obsahu plné moci.

Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel sám sobě odporuje, pokud tvrdí, že na jednání se správcem daně dne 14. 6. 2004 udělil generální plnou moc, a zároveň uvádí, že jelikož jeho zástupce nebyl o jednání vyrozuměn, je nutné dané jednání považovat za neuskutečněné. Z povahy věci neměl správce daně povinnost vyrozumět o ústním jednání zástupce dosud nezastoupeného daňového subjektu, když teprve při tomto jednání měla být (byť tomu tak s ohledem na výše uvedené nebylo) zástupci udělena plná moc.

Stěžovatel namítl, že krajský soud plnou moc udělenou na jednání dne 14. 6. 2004 nehodnotil. Toto své tvrzení však popřel hned následující větou, kde uvedl, že soud se snaží „*toto jednání interpretovat tak* …“. Krajský soud se úkony stěžovatele vyplývajícími z protokolu z jednání čj. 36612/04/399900/2504 zabýval. Uzavřel, že lze přihlédnout k rozdílnému záměru stěžovatele při udělování plné moci, pokud tento záměr je jedním z možných výkladů vůle zachycené v plné moci a vyplývá z následného jednání zmocnitele. Tak tomu s souzené věci nebylo.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že plná moc ze dne 17. 10. 2003 se nevztahovala na řízení ve věcech daně z přidané hodnoty a daně z příjmů za zdaňovací období roku 2003. Prohlášení stěžovatele na jednání dne 14. 6. 2004 nelze posoudit jako udělení plné moci do protokolu, ani jako upřesnění plné moci, neboť plná moc ze dne 17. 10. 2003 výslovně stanovila, že se vztahuje pouze výslovně určená zdaňovací období. Za situace, kdy se předložená plná moc nevztahovala na řízení ve věcech daní za zdaňovací období roku 2003, je nutné uzavřít, že stěžovatel nebyl v daném řízení zastoupen a správce daně postupoval správně, pokud jednal pouze se stěžovatelem a o jednotlivých úkonech nevyrozuměl Ing. P. Zahájení daňové kontroly tak není neplatným právním úkonem, jak se stěžovatel z tohoto důvodu domníval.

Poukaz stěžovatele na § 10 odst. 4 a 5 daňového řádu by byl případný za situace, pokud by stěžovatel byl dříve v řízení již zastoupen. Pak by bylo možné hovořit o tom, že daňový subjekt může činit úkony rovněž sám, a jak postupovat v případech, kdy si jeho úkony odporují s úkony zvoleného zástupce. Rovněž by mohla nastat situace, že by správce daně jednal „přímo" se zastoupeným. V souzené věci však stěžovatel zastoupen nebyl, a správce daně se marně snažil tyto okolnosti v řízení vyjasnit. Ze skutečnosti, že daňový subjekt je v jiném řízení případně zastoupen, nevyplývá povinnost správce daně vyrozumět daného zástupce o úkonech ve zcela jiném řízení. Daňový subjekt si může zvolit zástupce podle svého uvážení a správce daně není oprávněn předjímat, zda zástupce vystupující v jiném řízení by mohl být i zástupcem v řízení, které se chystá zahájit. Stěžovatel může v řízení měnit nejen rozsah zastoupení, ale i samotného zástupce. Správce daně není oprávněn zasahovat do práva daňového subjektu rozhodnout se, zda a kým chce být v řízení smluvně zastoupen. Právo na právní pomoc, kterého se stěžovatel dovolává, je v daňovém řízení zaručeno. Ovšem, aby mohlo být se zvoleným zástupcem jednáno, musí být správci daně předloženo oprávnění zástupce za zastoupeného jednat. Stěžovateli nikdo nebránil v realizaci práva na právní pomoc. Stěžovatel byl navíc na nedostatky předložené plné moci ze dne 17. 10. 2003 výslovně upozorněn. Nejvyšší správní soud tedy neshledal pochybení správce daně, pokud nejednal s Ing. P. jako se zástupcem stěžovatele do doby, než mu byla předložena plná moc vztahující se na řízení o daních za zdaňovací období roku 2003.

V posuzované věci není předmětem sporu omezenost nebo neomezenost plné moci, nýbrž samotná existence účinné plné moci dokládající oprávnění Ing. P. jednat v řízení ve věci daní za zdaňovací období roku 2003. Z ničeho jiného nevyplývá oprávnění Ing. P. jednat jménem stěžovatele do předložení plné moci ze dne 13. 2. 2006. Daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2003 byla zahájena dne 3. 11. 2005. Daňová kontrola daně z přidané hodnota ze zdaňovací období I., II. a III. čtvrtletí roku 2003 pak byla zahájena dne 31. 1. 2006. Je tak zjevné, že daňové kontroly byly zahájeny před předložením plné moci, která by opravňovala k zastupování v tomto řízení. Proto o těchto úkonech nemusel být Ing. P. vyrozuměn.

Stěžovatel obdobně jako v podané žalobě argumentoval ustanoveními občanského zákoníku stran vážnosti projevu vůle pracovníků správce daně a souladu jejich postupu s dobrými mravy. Tato argumentace není příléhavá. Jak správně zdůraznil krajský soud, občanský zákoník je pramenem soukromého práva. Především však jde o úpravu hmotného práva, zatímco v souzené věci bylo třeba přezkoumat správnost postupu podle procesních norem upravujících daňové řízení. Bylo třeba posoudit, zda správce daně postupoval řádným procesním způsobem, zejména v otázce zahájení daňové kontroly a vyhodnocení obsahu plné moci, o níž stěžovatel tvrdil, že zmocňovala jeho zástupce k účasti na řízení, respektive o posouzení obsahu sdělení stěžovatele při ústním jednání dne 14. 6. 2004. Nemá zde místo případné hodnocení, zda vůle pracovníků správce daně byla svobodná, určitá, vážná atd., ale to, zda bylo postupováno v souladu s daňovým řádem a zda bylo řádně dbáno ochrany práv daňového subjektu.

Dále stěžovatel namítl, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s otázkou vztahu daňové kontroly a daňového řízení. K otázce vzájemného vztahu mezi instituty daňové kontroly a daňového řízení se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 13. 8. 2009, čj. 7 Afs 57/2009 - 100, kde uvedl, že „[j]*elikož pak správa daně (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), která probíhá zásadně v daňovém řízení, v sobě zahrnuje i právo kontrolovat podle zákona o správě daní a poplatků, splnění daňových povinností ve stanovené výši a době, nelze dojít k jinému závěru, než k tomu, že daňová kontrola, jako úkon správce daně sui generis, vždy probíhá v daňovém řízení. (…) Pokud však před zahájením daňové kontroly nebylo doposud zahájeno daňové řízení, nelze dojít (za předpokladu, že daňová kontrola vždy probíhá v daňovém řízení) k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení. Je tomu tak proto, že k zahájení*

*daňové kontroly může dojít toliko úkonem správce daně, jak výslovně předpokládá ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak daňové řízení do okamžiku započetí kontroly nebylo zahájeno, je právě úkon, jímž se zahajuje daňová kontrola, prvým úkonem v daňovém řízení*". Z výše uvedeného lze tedy i v posuzovaném případě dovodit, že nebylo-li daňové řízení zahájeno již dříve jiným úkonem správce daně, dochází k jeho zahájení prvním úkonem učiněným správcem daně v rámci daňové kontroly, tedy faktickým zahájením daňové kontroly a sepsáním protokolu o jejím zahájení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2010, čj. 5 Aps 2/2010 - 54). Není tak pravdivé tvrzení stěžovatele, že ve věci nebylo zahájeno daňové řízení. Daňové řízení bylo řádně zahájeno před uplynutím prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. Zahájení daňové kontroly je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty (viz rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 21. 4. 2005, čj. 2 Afs 69/2004 - 52, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 - 134, č. 2026/2010 Sb. NSS). Daňová kontrola daně z příjmů za zdaňovací období roku 2003 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku IV. čtvrtletí roku 2003 byla zahájena dne 3. 11. 2005. V souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu začala nová tříletá prekluzivní lhůta běžet znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, tedy ode dne 31. 12. 2005. Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku I. čtvrtletí roku 2003 byla zahájena dne 31. 1. 2006 a nová prekluzivní lhůta tak začala běžet ode dne 31. 12. 2006. Není tak pravdou, že daňová povinnost byla prekludována.

Stěžovatel dále uvedl, že daňová kontrola nemohla být zákonným způsobem zahájena, neboť „*úkony správce daně, vedoucí k zahájení kontroly (tedy předvedení) byly nelegální a bezdůvodné, jak je podrobně uvedeno v samostatné žalobě*". Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že je na stěžovateli, aby každý důvod, o který svou kasační stížnost opírá, upřesnil, a to jak po stránce právní, tak skutkové. Obecný odkaz na argumentaci v předchozím podání v řízení před krajským soudem, nesplňuje zákonné požadavky na kasační stížnost. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku. Řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno a Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu. Stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu. Pokud tedy stěžovatel pouze odkázal na odůvodnění obsažené v žalobě, aniž by upřesnil, v čem spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku, nejedná se o stížní bod. Na základě takto obecně formulového porušení nelze napadený rozsudek přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního sodu ze dne 3. 10. 2008, čj. 7 Afs 40/2007 - 111, č. 1827/2009 Sb. NSS, a ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS).

Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že neexistence pověření ke kontrole nezpůsobuje nezákonnost kontroly. Uvedl, že v posuzovaném případě mělo být postupováno v souladu se zákonem o státní kontrole. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 11. 2008, čj. 5 Afs 36/2008 - 146, č. 1781/2009 Sb. NSS, uvedl, že „[z]*ákon o státní kontrole je obecným právním předpisem, podle něhož postupují kontrolní orgány všude tam, kde vykonávají správní dozor na základě pravomoci jim svěřené zvláštním zákonem a přitom zvláštní zákon nestanoví pro provádění této kontroly jiný postup (§ 8 odst. 2 zákona o státní kontrole). V oblasti ‚správy daní' v širším slova smyslu, jak ji definuje § 1 odst. 1 a 2 daňového řádu, je tímto zvláštním právním předpisem právě daňový řád, který obsahuje podrobnou úpravu provádění daňové kontroly v § 16, a proto se zde zákon o státní kontrole nemůže uplatnit ani subsidiárně. Kromě toho je třeba zdůraznit, že při provádění daňové kontroly má daňový subjekt minimálně plně srovnatelný, či spíše širší rozsah procesních práv než kontrolovaná osoba podle zákona o státní kontrole*". Stěžovatel se tak mýlí, pokud se domnívá, že k zahájení daňové kontroly je nutné vydat zvláštní pověření, které by mělo být založeno ve správním spisu. Rozdělení činnosti mezi jednotlivé pracovníky správce daně je otázkou vnitřní organizace práce v rámci daného správce daně. V rámci přidělených agend pak pracovníci správce daně postupují samostatně bez nutnosti

individuálního pověření ke konkrétnímu postupu nebo úkonu. Jak vyplývá z pracovní náplně jednotlivých pracovníků správce daně, kteří se podíleli na daňové kontrole stěžovatele, všichni tito pracovníci jsou zařazeni na kontrolním oddělení a v rámci svého zařazení jsou oprávněni provádět mimo jiné daňové kontroly. Jak bylo uvedeno výše, daňová kontrola je jedním z nástrojů, které má správce daně v rámci správy daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu k dispozici pro naplnění cíle daňového řízení. I když stěžovatel nemá právo na předložení pověření k provedení kontroly, má právo na předložení služebního průkazu, viz § 16 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Toto právo daňovému subjektu umožňuje ověřit, zda jedná s pracovníkem správce daně. Daňový subjekt má v souvislosti s daňovou kontrolou garantováno množství dalších oprávnění, mimo jiné oprávnění podávat námitky proti postupu správce daně. Daňový subjekt může proti zahájení i provádění daňové kontroly podat žalobu na ochranu před nezákonným zásahem podle § 82 a násl. s. ř. s. V posuzované věci nebylo sporu o tom, že stěžovatel jednal s pověřenými pracovníky správce daně, a ani stěžovatel netvrdil konkrétní skutečnosti, proč by tomu tak být nemělo. Závěr, že daňovou kontrolu zahájily a vedly neoprávněné osoby, opřel pouze o skutečnost, že mu nebylo předloženo pověření pracovníků k provedení kontroly. Za této situace je proto stížní námitka nedůvodná.

Dále stěžovatel namítl, že kontroly byly zahájeny pouze formálně. Jak vyplývá z protokolů o ústním jednání ze dne 3. 11. 2005, čj. 61078/05/399930/0754, a ze dne 31. 1. 2006, čj. 5962/06/399930/4524, již na těchto jednáních byly po stěžovateli vyžadovány účetní doklady za kontrolována zdaňovací období a stěžovateli byla stanovena lhůta k předložení dokladů. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel předložil požadované doklady po opakovaných urgencích až dne 3. 5. 2006 (viz protokol o ústním jednání ze dne 3. 5. 2006, čj. 29234/06/399930/3431), přičemž správce daně se stěžovatelem dohodl, že doklady budou v případě daňové kontroly zahájené dne 3. 11. 2005 doloženy do 27. 12. 2005 a v případě daňové kontroly zahájené dne 31. 1. 2006 do 15. 2. 2006. Stěžovatel byl dále při zahájení kontrol dotazován i na další okolnosti vztahující se k zahájené kontrole. Správce daně tedy již dnem zahájení kontroly přistoupil k faktickému provádění kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, čj. 9 Afs 108/2009 - 43). V posuzovaném případě se tak nejednalo o formální zahájení daňové kontroly, jak jej definoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, č. 1480/2008 Sb. NSS.

Stěžovatel namítl, že se krajský soud nevypořádal s návrhem na výslech svědka, JUDr. H., který byl navržen k ověření skutečného průběhu jednání. Možnost výslechu JUDr. H. stěžovatel zmínil v replice ze dne 7. 4. 2009 (čl. 60 soudního spisu), kde uvedl „*4. K vyjádření žalovaného č.j.1876/09-1302-802074, str. 7 bod VI.* [pozn. Nejvyššího právního soudu: v tomto bodě se žalovaný vyjádřil k žalobnímu bodu C.] *Žalovaný se zde může důrazně ohrazovat, historii nezmění. Kontrolu zahájil prokazatelně beze mne* [pozn. Nejvyššího právního soudu: je zde myšleno bez Ing. P.] *a dle ust. 10 odst. 4 ZSDP mne měl prokazatelně současně vyrozumět o tomto jednání. Navíc v případě jakýchkoliv pochybností o průběhu je zde poměrně nezávislý pozorovatel, svědek JUDr. H. a je tedy možno jej v rámci dokazování před soudem předvolat a vyslechnout*“. V žalobě bodě C. žaloby „*„Zahájení“ daňových kontrol – v nepřítomnosti*“ stěžovatel namítl, že zahájení kontroly proběhlo bez účasti Ing. P., který o tomto úkonu nebyl vyrozuměn, a dále to, že ze správního spisu není zjevné, proč se stěžovatel dostavil dne 3. 11. 2005 k jednání. V žádném z dalších vyjádření pak stěžovatel nezpochybnil průběh jednání zachycený v protokolech, které podepsal. Lze tedy konstatovat, že obsah protokolu o ústním jednání v řízení zpochybňován nebyl. Za situace, kdy stěžovatel zpochybnil obsah protokolu teprve v kasační stížnosti, je v této části kasační stížnost nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatel měl v souladu se zásadou *vigilantibus iura* uplatnit veškeré důvody zpochybňující zákonnost rozhodnutí žalovaného již v řízení před krajským soudem. Pokud tak neučinil, musí nést nepříznivé následky s tím spojené (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud

pouze poznamenává, že ze správního spisu je zjevné, že stěžovatel v dalším řízení postupoval s vědomostí úkonů, které byly uskutečněny na jednání dne 3. 11. 2005. To dokládá např. protokol o ústním jednání ze dne 31. 1. 2006, čj. 5963/06/399930/3431, kde stěžovatel v souvislosti s povinností předložit vyžádané doklady k zahájené kontrole uvedl, že po zkontrolování dokladů daňovým poradcem budou tyto předány správci daně.

Vzhledem k výše uvedenému je zjevné, že výslech svědka JUDr. H. nebyl navržen ke zjištění skutečného průběhu jednání dne 3. 11. 2005. Průběh daného jednání nebyl v řízení před krajským soudem zpochybněn. V souvislosti s jednáním dne 3. 11. 2005 byla předmětem řízení před krajským soudem pouze otázka, zda se daného jednání zúčastnil Ing. P. Vzhledem k tomu, že nepřítomnost Ing. P. na daném jednání je nesporná, vyplývá ze shodného tvrzení účastníků i z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 11. 2005, nevyvstala o této skutečnosti v průběhu řízení žádná pochybnost. Stěžovatel sice správnímu orgánu vytkl, že není zjevný důvod, proč se dne 3. 11. 2005 dostavil k jednání, ovšem ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel byl k jednání předveden Policií České republiky. Navíc přípustnost předvedení stěžovatele k danému jednání byla jednou ze žalobních námitek. Pokud pak stěžovatel v replice ze dne 7. 4. 2009 pouze obecně poukázal na možnost výslechu JUDr. H. v případě pochybností o průběhu jednání ze dne 3. 11. 2005, nelze toto konstatování považovat za návrh na provedení důkazu, a to pro jeho neurčitost. Možnost provedení výslechu byla soudu dána na zvážení, pokud se objeví blíže nespecifikované pochybnosti o průběhu jednání ze dne 3. 11. 2005. Stěžovatel nezpochybnil průběh jednání, není tak zjevné, k jakým konkrétním skutečnostem by svědek měl být vyslechnut, a tedy ani to, jaké okolnosti má výpověď svědka ozřejmit. Návrh na provedení důkazu musí být dostatečně určitý, aby soud mohl uvážit, zda je potřebné daný důkaz provést. Není možné pouze na možnost provedení důkazu bez dalšího poukázat. Minimálně musí učinit spornou skutečnost, ke které je navrhováno provedení důkazu. To se však v posuzovaném případě nestalo. Dané tvrzení nelze proto považovat za důkaz, o návrhu na jehož provedení krajský soud nerozhodl, tedy opomenutý důkaz, který by zakládal nepřezkoumatelnost vydaného rozhodnutí.

Stěžovatel nesouhlasil s tím, že krajský soud nepostupoval v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a poukázal na závaznost nálezů Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud se s otázkami vyplývajícími z nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, opakovaně zabýval např. v rozsudcích ze dne 26. 10. 2009, čj. 8 Afs 46/2009 - 56, č. 1983/2010 Sb. NSS, a ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, č. 2000/2010 Sb. NSS, na které pro stručnost odkazuje. Zdůrazňuje, že obecné soudy nesmí opomenout ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu a musí nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu případně odchýlily. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52, č. 2000/2010 Sb. NSS, uvedl, že „[v]*e své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním*

*řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53, www.nssoud.cz).* […] *Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu, nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrno, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly* […] *Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná pod bodem 21 odůvodnění tohoto rozsudku: citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit*". S odkazem na výše uvedenou argumentaci Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud nepochybil, pokud mechanicky nepřevzal názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a řádně i s odkazem na disent k citovanému nálezu odůvodnil své stanovisko ve věci.

Stěžovatel nesouhlasil s názorem krajského soudu, že s ním byly projednány zprávy o daňové kontrole. Podle § 16 odst. 8 daňového řádu je nutné zprávu o daňové kontrole, která je podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků jedním z důkazních prostředků, s daňovým subjektem projednat. Podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu má kontrolovaný daňový subjekt právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Uvedenému právu pak odpovídá i povinnost správce daně seznámit kontrolovaný subjekt s výsledkem daňové kontroly a se způsobem jeho zjištění a v případě návrhu daňového subjektu na doplnění výsledku se s tímto návrhem relevantním způsobem vypořádat. Účelem seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole je poskytnout mu informace o důvodech případného vyměření či doměření daně, je-li daňová kontrola završena vydáním (dodatečného) platebního výměru, neboť ten neobsahuje odůvodnění. Bez znalosti úvah a důvodů vedoucích správce daně k vyměření (doměření) daně by daňový subjekt nemohl realizovat své právo bránit se proti rozhodnutí opravným prostředkem.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 28. 5. 2007 v kanceláři daňového poradce Ing. P. proběhlo jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí roku 2003 a zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 (viz protokol o ústním jednání ze dne 28. 5. 2007, čj. 37093/07/399930/3431). Daňový subjekt požádal o třicetidenní lhůtu k seznámení se se zprávami, které mu správce daně ponechal, s tím, že teprve poté se k nim vyjádří ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Dále daňový subjekt namítl podjatost pracovníků správce daně a navrhl delegaci místní příslušnosti na jiný finanční úřad. O námitkách podjatosti rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 10. 2007, čj. 11933/07-1505-800612, a správce daně rozhodnutím ze dne 13. 11. 2007, čj. 603/07/399920/367. Ministerstvo financí nevyhovělo návrhu na delegaci místní příslušnosti na některý z finančních úřadů v Praze nebo Brně rozhodnutím ze dne 6. 11. 2007, čj. 43/68 600/2007 - 431. Poté správce daně předvolal stěžovatele za účelem projednání zpráv o

daňové kontrole. Stěžovatel se však podáním ze dne 4. 1. 2008 z jednání omluvil. Omluvil se i z dalšího jednání podáním ze dne 21. 1. 2008. Námitkám vzneseným v těchto dvou podáních správce daně nevyhověl rozhodnutím ze dne 13. 2. 2008, čj. 8439/08/399930/4406. Na jednání dne 15. 2. 2008 správce daně seznámil stěžovatele se zjištěními ve zprávách z daňové kontroly. Stěžovatel na daném jednání namítl, že byly zahájeny daňové kontroly, aniž bylo zahájeno vyměřovací řízení, správce daně zahájil daňové kontroly bez zástupce stěžovatele. Namítl, že doposud nebylo rozhodnuto o námitkách podjatosti a došlo k prekluzi daní. Daňový subjekt odmítl „*podepsat tyto zprávy a to nikoli bezdůvodně ale pro jejich nezákonnost*“. Správce daně uvedl, že o námitkách podjatosti bylo rozhodnuto, a poučil daňový subjekt o tom, že bezdůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné. Daňový subjekt po přečtení zpráv o daňové kontrole tyto vrátil správci daně. Správce daně předvolal stěžovatele k jednání, ze kterého se však stěžovatel omluvil a zopakoval již dříve uvedené námitky. Na toto podání správce daně reagoval sdělením ze dne 27. 3. 2008, ve kterém stěžovateli rovněž oznámil, že o jeho námitkách již bylo rozhodnuto. Jednání stěžovatele vyhodnotil jako vyhýbání se projednání a převzetí zpráv o daňové kontrole a oznámil mu, že zprávy o daňové kontrole mu budou zaslány společně s platebními výměry.

Z výše uvedeného je zjevné, že při jednání dne 15. 2. 2008 správce daně stěžovateli předložil konečné verze zpráv o daňové kontrole. Stěžovatel si zprávy přečetl a s jejich obsahem se seznámil. Se zjištěními vyplývajícími ze zpráv stěžovatele seznámil i správce daně (viz protokol o ústním jednání ze dne 15. 2. 2008, čj. 6543/08/399930/3431). Nejvyšší správní soud podotýká, že zprávy o daňové kontrole byly stěžovateli předány již na jednání konaném dne 28. 5. 2007, kde stěžovatel požádal o třicetidenní lhůtu k seznámení se s jejich obsahem. Stěžovateli byla na jednání dne 15. 2. 2008 dána možnost vyjádřit se k obsahu zpráv. Ten svého práva využil a vznesl procesní námitky proti způsobu vedení daňových kontrol. Tyto námitky správce daně vypořádal v samostatných rozhodnutích (rozhodnutí ze dne 13. 2. 2008, čj. 8439/08/399930/4406, rozhodnutí o námitkách podjatosti atd.). Stěžovatel nevznesl jedinou námitku proti skutkovým zjištěním vyplývajícím ze zpráv o daňové kontrole. Z výše uvedeného vyplývá, že v posuzovaném případě nebyl stěžovatel při projednání daňových kontrol žádným způsobem zkrácen na svých právech, neboť s důvody obsaženými ve zprávách o daňové kontrole byl řádně a dokonce několikrát seznámen. Zprávy byly se stěžovatelem projednány v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu, stěžovateli byla dána podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu možnost se k obsahu zpráv vyjádřit.

Stěžovatel dále namítl, že při projednávání zpráv panuje „velký krajový folklór“. Nejvyšší správní soud podotýká, že jeho úkolem není zkoumat „krajový folklór“, ale posoudit správnost závěrů krajského soudu při přezkumu napadeného rozhodnutí. Pokud stěžovatel uvedl, že se obsah zpráv o daňové kontrole v průběhu času měnil, toto své tvrzení ničím nedoložil. Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by se obsah zpráv o daňové kontrole měnil. Z ničeho nevyplynulo, že by zprávy byly v průběhu času obsahově měněny a že stěžovatel nebyl na jednání ze dne 15. 2. 2008 seznámen s „konečnou verzí“ zpráv o daňové kontrole. Skutečnost, že zprávy byly označovány stále stejným číslem jednacím, také potvrzuje závěr, že ke změně obsahu zpráv nedošlo. Stěžovatel ve své námitce neupřesnil, v jakých částech byly projednané zprávy případně změněny, upřesněny nebo vyjasněny. Za situace, kdy z obsahu správního spisu nevznikají pochybnosti o tom, že by zprávy byly změněny, posoudil Nejvyšší správní soud námitku jako nedůvodnou.

Jako nedůvodné posoudil Nejvyšší správní soud i tvrzení stěžovatele, že podmínkou projednání zpráv o daňové kontrole je jejich doručení daňovému subjektu. Jak již bylo uvedeno výše, podmínkou projednání zpráv je seznámení daňového subjektu s obsahem zpráv. V posuzovaném případě byl stěžovatel s obsahem zpráv prokazatelně opakovaně seznámen.

Není tak pravdou, že napřed byly v řízení vydány platební výměry a pak teprve byly zprávy doručeny stěžovateli.

Konečně stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně vyhodnotil veškeré další žalobní body. Tímto tvrzením se pro jeho obecnost nemohl Nejvyšší správní soud zabývat. Nejvyšší správní soud přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích stížních bodů, kterými je při přezkumu vázán. Ze stížního bodu musí být patrno, z jakých důvodů skutkových nebo právních považuje stěžovatel výrok rozhodnutí za nezákonný. Stížním bodem tedy stěžovatel konkretizuje své tvrzení o porušení zákona a vymezuje tím i rozsah přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí. Stěžovatel v daném tvrzení neupřesnil, v čem spočívá nesprávné posouzení daných námitek. Dané tvrzení tak nelze považovat za stížní bod.

S odkazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal napadené rozhodnutí krajského soudu zákonným, a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu soudního spisu nevznikly náklady řízení nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně 20. září 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu