ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce R. M.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, 728 38 Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2003, č. j. 14367/110/2002, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 10. 2004, č. j. 22 Ca 209/2003 - 30.

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 10. 2004, č. j. 22 Ca 209/2003 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 18. 3. 2003 žalovaný zamítl odvolání žalobce (dále též „stěžovatel“) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Hranicích (dále též „správce daně“) ze dne 3. 1. 2001, č. j. 166/01/394921/3026. Tímto rozhodnutím byla stěžovateli na základě výsledků daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 683 224 Kč. Správce daně vyloučil z výdajů částku 512 000 Kč (přijatá faktura společnosti I. Z., s. r. o., č. 970004 ze dne 7. 5. 1997), částku 289 000 Kč a 400 000 Kč (přijaté faktury společnosti L. C., s. r. o., č. 970010 ze dne 7. 5. 1997 a č. 970012 ze dne 23. 9. 1997) a částky 3x 200 000 Kč (přijaté faktury K. D. č. 1/97, 2/97 a 3/97). Žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal ze strany společnosti I. Z., s. r. o., a L. C., s. r. o., jako obstaravatelů provádění činnosti ve svůj prospěch a ani zprostředkovatelskou činnost K. D. ve svůj prospěch. Žalobce podle žalovaného neprokázal, že mu byly poskytnuty deklarované služby ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

O odvolání rozhodoval žalovaný poté, kdy jeho předchozí zamítavé rozhodnutí ze dne 13. 12. 2001, č. j. 4307/110/2001, bylo k podané žalobě zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 9. 2002, č. j. 22 Ca 63/2002 – 28.

I nové rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou. Tu Krajský soud v Ostravě shledal nedůvodnou a rozsudkem ze dne 21. 10. 2004, č. j. 22 Ca 209/2003 – 30 ji zamítl.

Proti rozhodnutí krajského soudu podal stěžovatel včasnou kasační stížnost v níž se dovolává nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], s tím, že se soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami a dále též nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], kdy zejména polemizuje se závěry, jež soud zaujal k hodnocení důkazů provedeným správcem daně, s právním názorem soudu k použití výpovědi svědka R. M. a k postupu, jak se správce daně vypořádal s vyjádřením stěžovatele ke zprávě o daňové kontrole, i závěrem soudu o namítaném přenesení důkazního břemene na správce daně. Krajský soud též nedůvodně neuznal opodstatněnou stěžovatelovu námitku o zkrácení na právu, aby odvolání bylo projednáno v jeho přítomnosti a na právech vyplývajících z dvojinstančního správního řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti (§ 103 odst. 2, 3 s. ř. s.); vady řízení, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), neshledal.

Úvodem je třeba poznamenat, že u stěžovatele byla provedena za roky 1996 a 1997 daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob, a též kontrola daně z přidané hodnoty a daně silniční. S výjimkou faktur vystavených K. D., důvody neuznání sporných výdajů, které vedly k vydání dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997, jsou totožné s důvody, pro něž nebyl uznán stěžovateli nárok na uplatnění odpočtu a dodatečnými platebními výměry mu byla doměřena i daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 1997 a daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 1997. V zásadě stejné námitky uplatnil stěžovatel i v odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty a zamítavá rozhodnutí žalovaného rovněž napadl žalobou v níž, v zásadě snášel vůči daňovým orgánům shodné výtky jako v předmětné věci.

Zatímco dodatečný platební výměr na daň z příjmů krajský soud rozsudkem ze dne 30. 9. 2002, č. j. 22 Ca 63/2002 – 28, zrušil z důvodu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nedostatečné hodnocení důkazů vztahujících se k výpovědi svědka D. a dalších svědků potvrzujících jeho účast na jednání s nimi, žaloby proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty krajský soud rozsudkem ze dne 30. 9. 2002, č. j. 22 Ca 64/2002 – 24, zamítl. O obou žalobách tak krajský soud rozhodl před účinností soudního řádu správního podle části páté hlavy druhé o. s. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2002, tedy v době, kdy proti rozhodnutí soudu ve správním soudnictví (s výjimkami dle části páté hlavy třetí) nebyly přípustné žádné opravné prostředky.

Ve věci daně z příjmů tak bylo na žalovaném, aby, řídíc se právním názorem krajského soudu, odstranil vady řízení a vydal nové rozhodnutí o odvolání, odvolací rozhodnutí pak k podané žalobě přezkoumal krajský soud touto kasační stížností napadeným rozsudkem. V případě dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty napadl stěžovatel rozhodnutí krajského soudu i daňových orgánů obou stupňů ústavní stížností. Ústavní soud rozhodnutím ze dne 6. 4. 2005, sp. zn. II. ÚS 94/03 této stížnosti částečně

vyhověl a zrušil správcem daně vydaný dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 1997, navazující rozhodnutí žalovaného o odvolání a i rozsudek krajského soudu v té části, jíž byla žaloba proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítnuta; pokud jde o dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 1997 a na něj navazující rozhodnutí žalovaného v odvolacím řízení a přezkumné rozhodnutí soudu ve správním soudnictví ústavní stížnost odmítl.

Ve zmíněném rozhodnutí Ústavní soud uvedl důvody, které jej vedly k závěru o důvodnosti ústavní stížnosti, ale též důvody, proč řadu výtek, které stěžovatel v ústavní stížnosti uvedl, neshledal důvodnými. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 – 44 (publikováno na www.nssoud.cz) je ústavně konformní výklad právního předpisu provedený v rozhodnutích Ústavního soudu pro obecné soudy závazný i ve skutkově a právně obdobných jiných věcech. Tím spíše tomu tak musí být v případě, kdy v převážné části jsou skutková zjištění zcela totožná, shodné je i právní hodnocení správních orgánů a soudů a v zásadě je shodná i argumentace, kterou stěžovatel uplatnil jak v odvolacím daňovém řízení, v řízení před soudy ve správním soudnictví i v řízení před Ústavním soudem.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval těmi kasačními námitkami, v nichž stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu. Tak je tomu proto, že pokud by dospěl k závěru, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné ať již pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, nepřezkoumatelnost by bránila možnosti přezkoumat další důvody v kasační stížnosti uvedené.

Nepřezkoumatelnost spatřuje stěžovatel především v tom, že se podle něho soud náležitě nevypořádal s jeho žalobní námitkou, jíž vytýkal správci daně, že v rozporu s § 2 odst. 3 daňového řádu nehodnotil všechny důkazy a pominul ty, které svědčily ve prospěch stěžovatele (konkrétně poukazoval na zjištění dožádaného správce daně ohledně společností I. Z., s. r. o., L. C., s. r. o., výpovědi svědků Ing. J., Ing. M., P., Ing. M., výpověď R. M. nepovažoval za svědeckou výpověď); soud se podle stěžovatele omezil jen na konstatování, že tuto námitku nepovažuje za důvodnou, argumentoval však hodnocením uvedeným v rozhodnutí žalovaného, nikoliv postupem správce daně.

Námitka není důvodná.

V prvé řadě je třeba poukázat na to, že ve správním soudnictví se lze domáhat ochrany práv až po vyčerpání opravných prostředků, pokud je zvláštní zákon připouští (§ 5 s. ř. s.); jestliže by žalobce nevyčerpal řádné opravné prostředky, byla by jeho žaloba proti rozhodnutí správního orgánu nepřípustná [§ 68 písm. a) s. ř. s.]. Žalovaným proti rozhodnutí správního orgánu je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, jeho rozhodnutí soud přezkoumává.

Úkolem soudů ve správním soudnictví je kontrola zákonnosti postupu správních orgánů a jejich rozhodování, nikoliv nahrazovat jejich činnost. Procesní předpisy správního řízení řádnými opravnými prostředky umožňují zjednat nápravu případných procesních vad v řízení před prvostupňovým správním orgánem nebo chybného právního posouzení. Prioritu tak mají vlastní nápravné prostředky ve správním řízení a pouze tehdy, pokud správní orgán rozhodující o řádném opravném prostředku pochybení nenapraví nebo v případech, kdy řádný opravný prostředek je vyloučen, je k nápravě povolán soud ve správním soudnictví. Kontrolní úloha správních soudů nad rozhodováním správních orgánů se odráží i v samotných

prostředcích, jimiž soudy disponují a jimiž zajišťují ochranu subjektivních veřejných práv; ty spočívají v kasační pravomoci zrušit rozhodnutí správních orgánů, které je v rozporu s hmotným právem popřípadě rozhodnutí, kterému předcházel nezákonný postup ve správním řízení.

V předmětné věci byl proti rozhodnutí správce daně přípustný opravný prostředek – odvolání. Ten také stěžovatel využil a proti postupu správce daně vznesl řadu námitek (které následně zopakoval i v žalobě). Bylo proto na žalovaném, aby v intencích § 50 odst. 3 daňového řádu napadené rozhodnutí správce daně přezkoumal a pokud by shledal v jeho postupu nebo závěrech pochybení, aby je napravil. K tomu jej předmětné ustanovení vybavuje řadou oprávnění; odvolací orgán v rámci odvolacího řízení může výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení a nebo toto doplnění nebo odstranění vad může uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Jen tehdy, pokud žalovaný shledá vadný postup správce daně zákonným, popřípadě vady nenapraví či je nenapraví dostatečným způsobem, se chybný postup správce daně stává důvodem k tomu, aby k podané žalobě krajský soud rozhodnutí žalovaného popř. i předchozí rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, jestliže takové vady mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Krajský soud proto nepochybil, jestliže žalobní výtky, které stěžovatel adresoval správci daně, hodnotil z toho hlediska, jak se s nimi vypořádal v odvolacím řízení a ve svém rozhodnutí žalovaný, tedy zda případné důvodně vytýkané vady řízení před správcem daně nebyly v odvolacím řízení napraveny. Nedostatečnost, s jakou žalovaný naložil s výpovědí svědka K. D. a dalších svědků potvrzujících jeho účast při jednáních, byla důvodem, pro který Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 30. 9. 2002, č. j. 22 Ca 63/2002 – 28, předchozí rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozhodnutí správce daně však krajským soudem zrušeno nebylo, a bylo proto na žalovaném, aby, vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozhodnutí, odstranil vady v rámci daňového řízení. Nelze proto krajskému soudu vytýkat, pokud žalobní námitky zpochybňující dodržení zákonného postupu v řízení před správcem daně hodnotil z toho pohledu, zda případný nezákonný postup zůstal bez nápravy i po odvolacím řízení. Tuto kasační námitku proto soud shledal nedůvodnou.

Se stěžovatelem nelze souhlasit ani v tom, že soud nereagoval na jeho námitku týkající se hodnocení účetních dokladů odvolacím orgánem. I když tak soud učinil velmi úsporným způsobem, na námitku reagoval na str. 7 rozsudku a odkázal na své předchozí rozsáhlé stanovisko k hodnocení důkazů provedenému daňovými orgány. Napadené rozhodnutí krajského soudu proto z tohoto tvrzeného důvodu kasační soud nepřezkoumatelným neshledal.

Přisvědčit stěžovateli je však třeba v tom, pokud, v rámci namítaného porušení ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, zpochybňuje závěr krajského soudu a daňových orgánů, že výslech R. M. nemohl být použit jako důkazní prostředek proto, že byl proveden v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, přestože stěžovatel na svém procesním právu netrval. Za situace, kdy se výslech tohoto svědka uskutečnil, aniž by byl předem zpraven o jeho konání, následně však nebylo možno tuto situaci napravit a svědka znovu předvolat, protože se stal nekontaktním a stěžovatel na opakování výslechu z tohoto důvodu netrval, měl z tohoto výslechu správce daně vycházet a předchozí nezákonnost jeho postupu nemůže jít k tíži stěžovatele.

Jak již bylo výše uvedeno, obdobnou námitku uplatnil stěžovatel v žalobě proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1997 a následně v ústavní stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 30. 9. 2002, č. j. 22 Ca 64/2002 – 24, jímž byla tato žaloba zamítnuta. Ústavní soud nálezem ze dne 6. 4. 2005, sp. zn. II. ÚS 94/03 shledal tuto námitku opodstatněnou a zrušil tento dodatečný platební výměr, zamítavé rozhodnutí žalovaného o odvolání proti němu a v dotčené části i citovaný rozsudek krajského soudu.

V předmětném nálezu Ústavní soud konstatoval, *„že pokud by pochybení správce daně zapříčinilo procesní nepoužitelnost svědecké výpovědi, učiněné ve prospěch daňového subjektu, přičemž výslech není objektivně možné opakovat, je finanční úřad na návrh daňového subjektu povinen takovou svědeckou výpověď do hodnocení důkazů zahrnout. Za objektivní nemožnost opakování výslechu se považuje i situace, kdy se finančnímu úřadu nezdaří svědka opětovně předvolat.*

Jestliže finanční úřad takto nepostupoval, jeví se rozhodnutí vydané na základě takto zjištěného skutkového stavu jako zjevně nespravedlivé a rozporné nejen s čl. 36 odst. 1 Listiny, ale rovněž i se základními zásadami daňového řízení zakotvenými v § 2 odst. 1, 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků.“.

Stejnou optikou je nutno nahlížet na tuto procesní situaci i v případě daňového řízení o dani z příjmů fyzických osob. I v tomto případě daňové orgány pochybily, jestliže procesní pochybení správce daně, jehož následkem byl zásah do práv daňového subjektu, bylo v konečném důsledku tomuto daňovému subjektu přičteno k tíži. V důsledku pominutí tohoto důkazu pak nemohou obstát jejich hodnotící závěry k provedeným důkazům a postup daňových orgánů byl v rozporu s § 2 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud měl proto napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Jestliže tak neučinil, je kasační stížnost důvodná a jeho rozhodnutí je rozporné se zákonem a musí být kasačním soudem zrušeno.

Další námitky kasační stížnosti, které vytýkají další pochybení daňových orgánů, pro něž měl krajský soud podle stěžovatele rozhodnutí žalovaného zrušit, však již důvodné nejsou, popřípadě jde o námitky nepřípustné.

Nelze souhlasit s kasační námitkou, v níž stěžovatel zpochybňuje závěry soudu o žalobní námitce vytýkající, že závěry správce daně byly v rozporu s předloženými listinnými a dalšími důkazy. Tento rozpor spatřoval v tom, že vždy obě strany každého obchodního případu plnění vykázaly ve svém účetnictví a splnily daňovou povinnost, správci daně dále vytýká, že se dostatečně nezabýval jeho vyjádřením ke zprávě o kontrole a v protokolu o projednání zprávy z kontroly. Stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, z něhož vyplývá povinnost správce daně na vyjádření daňového subjektu reagovat a jestliže tak neučinil, byl dle něho postup správce daně v rozporu s § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 daňového řádu. Nesouhlasí s krajským soudem, že provedené důkazy správní orgány vyhodnotily v mezích svého správního uvážení a nepřekročily jeho zákonné meze, dovozuje, že vyměření daně obchodním partnerům bylo pro správce daně předběžnou otázkou, kterou byl povinen se řídit, neboť by tak došlo ke dvojímu zdanění. Pokud jde o zmiňovaný nález Ústavního soudu, nesouhlasí s krajským soudem, že byl v předmětné věci dodržen jím požadovaný postup tím, že byly provedeny důkazy navržené stěžovatelem. Podle stěžovatele měl na vyjádření účastníka správce daně reagovat písemným stanoviskem a v plném rozsahu.

V prvé řadě je třeba poukázat na to, že v žalobě stěžovatel ze skutečnosti, že obchodní partneři předmětné obchodní případy řádně zaúčtovali, vykázali v daňových přiznáních a odvedli daň, dovozoval, že závěry správce daně jsou v rozporu s předloženými listinnými a dalšími provedenými důkazy. Tuto žalobní námitku také soud posuzoval a dospěl k závěru, že provedené důkazy správní orgány obou stupňů vyhodnotily v mezích svého volného uvážení, přičemž nepřekročily jeho zákonné meze. Jestliže nyní v kasační stížnosti stěžovatel správním orgánům vytýká, že vyměření daňové povinnosti obchodním partnerům stěžovatele bylo třeba považovat za předběžnou otázku ve smyslu § 28 odst. 4 daňového řádu, kterou byl správce daně povinen se řídit, tedy z tohoto důvodu uznat výdaje daňově uznatelnými, jedná se o nově uplatněný důvod. Vzhledem k tomu, že stěžovateli nic nebránilo tuto argumentaci uplatnit již v žalobě, jde o důvod, který je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. kasačním důvodem nepřípustným.

Pokud jde o nesouhlas stěžovatele s názorem krajského soudu o dostatečnosti reakce správce daně na jeho vyjádření k daňové kontrole a dovolání se aplikace citovaného nálezu sp. zn. IV. ÚS 121/01 je na místě odkázat na závěry Ústavního soudu, které k obdobné stěžovatelově námitce zaujal v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 94/03. Zde dospěl k závěru, že správce daně dostatečně reagoval na vyjádření stěžovatele k výsledku zprávy o kontrole, když provedl dodatečné dokazování a ve vztahu k ostatním údajům uváděným stěžovatelem je buď zahrnul do dodatku ke zprávě o kontrole nebo dal při ústním jednání dostatečně zřejmým způsobem najevo, že nejsou způsobilé změnit jím provedené hodnocení. K nálezu sp. zn. IV. ÚS 121/01 pak Ústavní soud konstatoval, že vyřčený právní názor je třeba vždy posuzovat s ohledem na specifika konkrétního případu, v tomto případě pak neshledal, že by finanční úřad postupoval v rozporu s některým z ústavně zaručených práv.

Nesprávné posouzení právní otázky soudem pak stěžovatel spatřuje v závěru soudu o nedůvodnosti jeho námitky, podle níž správce daně postupoval v rozporu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Krajský soud zaujal podle něho nesprávné stanovisko, že vůbec nevznikla procesní situace, kdy by se důkazní břemeno přesunulo na správce daně; podle stěžovatele se již předložením účetnictví, záznamních povinností a dokladů k nim důkazní břemeno přesouvá na správce daně, neboť jde o důkazní prostředky uvedené v § 31 odst. 4 daňového řádu.

V tom se stěžovatel mýlí. Jak již i Ústavní soud vyložil v nálezu sp. zn. IV. ÚS 402/99 *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci zdanitelného plnění“.* Obdobně nahlíží judikatura Nejvyššího správního soudu i na prokázání daňově uznatelných výdajů pro účely daně z příjmů.

V předmětné věci správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda k odkupu předmětných pohledávek došlo na základě činnosti zprostředkujících společností a činnosti K. D. a právě neprokázání toho, že mu byly deklarované služby poskytnuty, je důvodem doměření daně. Nejednalo se tedy o zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví správcem daně (jež by měl prokazovat správce daně), ale o prokazování skutečností dle § 31 odst. 9 daňového řádu.

Stěžovatel dále namítal, že po něm správce daně požadoval prokázání skutečností, na kterých se sám nepodílel. Tím byl požadavek na předložení důkazních prostředků, že jeho obchodní partneři uskutečňovali činnosti, na kterou s nimi uzavřel smlouvu. Krajský soud shledal tuto námitku nedůvodnou a argumentaci nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/99 za nepřípadnou. Nesprávnost závěrů odvozuje stěžovatel z toho, že sám žalovaný v rozhodnutí uvedl, že stěžovatel neprokázal poskytnutí služeb a z toho dovozuje, že bylo na něm požadováno, aby prokazoval činnost jiných subjektů, svých obchodních partnerů.

I v tom se stěžovatel mýlí. Konstantní judikatura z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jednoznačně dovozuje, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňové uznatelné, je mimo další nutný průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Formálně bezvadné doklady nepostačují k prokázání skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, sp. zn. 5 Afs 40/2005, publikovaný na www. nssoud. cz). Bylo proto na stěžovateli, pokud uplatnil v daňovém přiznání sporné výdaje, aby na výzvu správci daně prokázal, že se uskutečnilo daňovými doklady deklarované plnění, tedy, že mu předmětné služby byly poskytnuty. Pro úplnost je třeba poukázat i na to, že ani obdobnou námitku, kterou ve vztahu k požadovanému prokázání uskutečnění zdanitelného plnění pro účely daně z přidané hodnoty neshledal důvodnou ani Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 94/03 a vyloučil v dané věci aplikovatelnost nálezu sp. zn. IV. ÚS 402/99.

Další kasační námitkou stěžovatel nesouhlasí s názorem soudu, že projednání věci v jeho nepřítomnosti v odvolacím řízení nebyla porušena jeho práva dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Dle něho není rozhodné, že daňový řád výslovně neukládá povinnost rozhodovat v odvolacím řízení za účasti odvolatele, podstatné je to, že toto právo zakládá Listina.

Rovněž tato námitka není důvodná. I zde je na místě odkázat na závěry, které k obdobné námitce zaujal Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 94/03, který poukázal na to, že čl. 38 odst. 2 zaručuje veřejnost projednání věci pouze ve vztahu k řízení před obecnými soudy, nikoliv ve vztahu k rozhodování orgánů státní správy. Povinnost nařizovat v odvolacím řízení ústní jednání nevyplývá ani z daňového řádu, navíc v předmětné věci, jak správně uvedl i krajský soud, žalovaný rozhodoval poté, kdy jeho předchozí rozhodnutí bylo soudem zrušeno, v odvolacím řízení se neprovádělo žádné dokazování, pouze v něm došlo k vyhodnocení svědecké výpovědi K. D., které bylo v předchozím rozhodnutí pominuto.

Nedůvodná je i kasační námitka, jíž krajský soud shledal souladným se zákonem, že žalovaný v případě K. D. provedl hodnocení důkazů a nepřípustně tak zúžil dvojinstanční daňové řízení, stejně tak i námitky týkající se průkazní hodnoty svědecké výpovědi K. D.

Jak již bylo shora uvedeno, ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu zakládá odvolacímu orgánu oprávnění výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad může uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Nemůže pak být rozporným se zákonem a porušením dvojinstančnosti daňového řízení, jestliže odvolací orgán tohoto svého oprávnění užije a případné vady prvostupňového řízení napraví vlastní činností. Tím spíše tomu tak bude v případě, kdy soud zrušil jeho předchozí

rozhodnutí o odvolání a závazným právním názorem jej zavázal k tomu, aby do nového rozhodnutí doplnil chybějící hodnocení výpovědi svědka D., jež předchozí rozhodnutí postrádalo. Práva žalobce tímto postupem nebyla zkrácena, neboť výslechu tohoto svědka byl přítomen a hodnotící úvahy k tomuto provedenému důkazu i ve spojitosti s dalšími provedenými důkazy žalovaný vtělil do svého rozhodnutí, které pak stěžovatel napadl žalobou, v níž mimo další podrobil přezkumu i dodržení zákonného postupu při hodnocení důkazů daňovými orgány.

Nejvyšší správní soud shledal, jak z výše uvedeného vyplývá, jednu z kasačních námitek důvodnou a proto zrušil napadený rozsudek (§ 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s.) a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. února 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu