



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: L. J.**, „X“, zastoupeného Ing. Jaroslavem Mikešem, daňovým poradcem se sídlem Hálkova 226, Chomutov, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 8.10.2010, č.j. 9799/10-1100-506441,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 8.10.2010, č.j. 9799/10-1100-506441, se pro vady řízení z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **6 800,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 8.10.2010, č.j. 9799/10-1100-506441, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Kadani na daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 ze dne 23.1.2009, č.j. 4161/09/183921506470, tak že stanovený základ daně se změnil z částky ve výši 1 249 936,- Kč na částku 476 936,- Kč, vyměřená daň se změnila z částky 348 212,- Kč na částku 100 852,- Kč a v části „Informace pro poplatníka“ ve sloupci „celkem dodatečně stanoveno ve výši“ se mění stanovený základ daně z částky ve výši 1 249 936,- Kč na částku 476 936,- Kč a vyměřená daň z částky 348 212 na částku 100 852,- Kč.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem.

Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce v žalobě poukázal na skutečnost, že správce daně zahájil daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 protokolem ze dne 6.8.2007, č.j. 51569/07/183930/6143. V tomto protokole pouze uvedl, že předmětem kontroly je prověřování daňového základu, popř. zjišťování jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Žalobce zdůraznil, že správce daně v předmětném protokole nespecifikoval, co konkrétně bude kontrolovat. V této skutečnosti s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 žalobce spatřuje nezákonnost zahájení předmětné daňové kontroly. Poukázal rovněž na skutečnost, že následná rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu má být předmětem přezkumu u Ústavního soudu v rámci ústavní stížnosti vedené pod sp. zn. I. ÚS 378/2010.

Žalobce dále uvedl, že dodatečný platební výměr byl pak vydán dne 23.1.2009, což bylo vzhledem k nezákonnosti zahájené daňové kontroly po marném uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v ustanovení § 47 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Žalobce rovněž uvedl, že původní žalovaný mu neuznal jeho výdaje na pracovní cesty dle § 24 odst. 2 písm. k) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve výši 1 045 893,24 Kč. Původní žalovaný totiž dovodil, že v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru lze napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani. Výdaje na pracovní cesty pak prý měly být dle původního žalovaného součástí daňové evidence. Žalobce trvá na tom, že cestovní náhrady soukromého podnikatele nejsou přímo daňovým výdajem, neboť nedochází při jejich vzniku k jejich přímému peněžnímu vynaložení. Nejsou tak dle zákona o daních z příjmů zákonnou součástí daňové evidence. Naopak jejich uplatnění se prokazuje až při sestavování daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nerozporoval, že by cestovní náhrady uplatněné v rámci odvolání byly co do stanovení jejich výše nesprávné nebo že by nesouvisely s příjmy získanými za prodej motorových vozidel a věcně se námitkou žalobce vůbec nezabýval.

Původní žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

K námitce nezákonně zahájené daňové kontroly původní žalovaný uvedl, že vychází z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu, která reagovala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 (např. rozhodnutí č.j. 2 Aps 7/2009-115 či 1 Afs 84/2009-90). Dále původní žalovaný poukázal na skutečnost, že Ústavní soud ústavní stížnost vedenou pod sp. zn. I. ÚS 378/2010, na kterou žalobce ve své žalobě odkazoval, odmítl jako neopodstatněnou. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu tak byla Ústavním soudem ponechána ve stávajícím směru. Dle původního žalovaného je tedy v daném případě zahájení

daňové kontroly považovat za zákonné. Toto zahájení daňové kontroly pak bylo i úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který zakládá nový běh tříleté prekluzivní lhůty k doměření daně. K marnému uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně tedy dle původního žalovaného v daném případě nedošlo.

K námitce týkající se nevyhovění požadavku žalobce na přiznání výdajů na pracovní cesty, které byly žalobcem prvně uplatněny až v odvolání, konstatoval původní žalovaný, že dle § 48 odst. 6 daňového řádu v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru lze napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu. Se žalobcem byla projednána kontrolní zjištění, tento je nerozporoval, zohlednění výdajů nepožadoval, uvedl, že všechna zjištění mu byla řádně vysvětlena a objasněna a rozumí jim. Nepožadoval ani lhůtu na vyjádření k výsledkům kontroly. Dále původní žalovaný zdůraznil, že výdaje na pracovní cesty nebyly žalobcem zaevidovány v předložené daňové evidenci, nebyly uplatněny v řádném daňovém přiznání a ani jinak uplatněny při daňové kontrole. S odkazem na ustanovení § 7b odst. 1 písm. a) daňového řádu, kde je uvedeno, že v daňové evidenci se evidují příjmy a výdaje v členění potřebném pro zjištění základu daně a údaje o majetku a závazcích dle § 72 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení dle původního žalovaného neobsahuje omezení, aby v daňové evidenci byly vedeny výhradně příjmy a výdaje, které jsou peněžními toky. Dle jeho názoru mají být evidovány v daňové evidenci i nepeněžní výdaje. Tyto výdaje jsou podkladem k vyplnění daňového přiznání. Výdaje na pracovní cesty tedy měly být dle původního žalovaného součástí daňové evidence. Původní žalovaný zdůraznil, že by však přihlédl k výdajům na pracovní cesty i v případě, kdy by nebyly součástí daňové evidence, ale byly by uvedeny alespoň v daňovém přiznání. Z daňového přiznání podaného žalobcem dne 14.11.2005 však vyplývá, že ani v něm žádné výdaje z podnikatelské činnosti dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů neuvedl. Vzhledem k tomu je dle původního žalovaného zřejmé, že žalobce předmětné výdaje na pracovní cesty zákonným způsobem neuplatnil. Původní žalovaný zdůraznil, že ve věci příjmů se jednalo o částku, o níž správce daně rozhodoval a v důsledku toho daň doměřil, zatímco výdaje na cestovné žalobce v daňovém přiznání neuplatnil, správce daně je tudíž neposuzoval, nerozhodoval o nich a až v odvolacím řízení žalobce podal návrh na jejich zohlednění. Původní žalovaný trval na tom, že odvolací řízení není institucí pro uplatnění nových výdajů, ale k řešení námitek proti doměřené dani.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s., bez jednání, neboť žalobce i původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Primárně se soud zabýval námitkou zákonnosti zahájení daňové kontroly a s tím související otázkou plynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Mezi účastníky není sporná

otázka počátku běhu prekluzivní lhůty, ale výhradně otázka, zda při zahájení daňové kontroly musí být její zahájení ze strany správce daně zdůvodněno.

Otázkou nutnosti uvedení důvodů zahájení daňové kontroly se již zabývala četná judikatura navazující na žalobcem citovaný nálezn Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, která je konzistentní a ucelená, přičemž lze poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č.j. 2 Aps 2/2009-52, který je dostupný na www.nssoud.cz, a ze kterého vyplývá, že uvádět důvody daňové kontroly při jejím zahájení ze strany správce daně není bezpodmínečně nutné, když současná judikatura správních soudů vypracovala podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly. Na právě předestřený závěr v dané otázce Nejvyšší správní soud přitom navázal v řadě svých dalších rozhodnutí (např. č.j. 8 Afs 63/2010 - 106, č.j. 9 Afs 54/2010 - 84 a č.j. 5 Afs 13/2010 - 58, které jsou dostupné na www.nssoud.cz), a dne 3. 11. 2010 rozhodl Ústavní soud ve věci I. ÚS 378/10 o odmítnutí ústavní stížnosti, přičemž v tomto rozhodnutí akceptoval výše předestřené závěry Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud ve výše citovaném odmítnutí uvedl: „Ústavní soud zdůrazňuje, (a to zvláště při srovnání s argumentací uvedenou v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 pod bodem 36. a 39.), že nejen správní soudy, ale ani Ústavní soud neshledal, že v nyní souzené věci trpěl úkon daňové kontroly zásadním nedostatkem, pro který jej lze hodnotit jako ryze formální a proto neústavní úkon. Z obsahu Protokolu o ústním jednání u FÚ dne 14. 1. 2009 (str. 3 dole a str. 4 nahoře; dále jen "Protokol") lze jednoznačně seznat, že po otázce zmocněného zástupce stěžovatelky na důvody provedení daňové kontroly u stěžovatelky FÚ uvedl, že důvodem zahájení kontroly ... je ověření oprávněnosti nároku na odpočet ... ověření osvobozených plnění ... ověření úplnosti účetnictví atd. Ústavní soud v této souvislosti uvádí, že tato sdělení jsou typickými a obvyklými skutečnostmi, jež jsou v kontrolní činnosti daňových úřadů předmětem daňové kontroly a jejich běžné ověření nepředstavuje neobvyklou či snad dokonce šikanózní formu výkonu daňové správy; proto také ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nestanoví pro daňovou kontrolu žádné podmínky s výjimkou nezbytně nutného rozsahu, jenž má sloužit dosažení zákonného účelu (srov. § 16 odst. 1 věta druhá zákona o správě daní a poplatků).“

V daném konkrétním případě je v protokole ze dne 6.8.2007, č.j. 51569/07/183930/6143, uvedeno, že předmětem kontroly je prověření daňového základu popř. zjišťování jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2003, 2004 a 2005. Vycházeje z výše citovaného závěru Ústavního soudu shledal soud rovněž formulaci použitou správcem daně v daném konkrétním případě za sdělení typické pro zahajování daňových kontrol, které nevykazuje neobvyklou či snad šikanózní formu výkonu daňové správy. V tomto směru soud tedy dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly je nutno považovat za řádný úkon správce daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, v jehož důsledku počala běžet nová tříletá lhůta pro dodatečné vyměření daně.

K námitce marného uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně soud dále uvádí následující. Problematiku prekluze v daňovém řízení upravuje ust. § 47 daňového řádu. Dle odst. 1 tohoto ustanovení platí, že nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. V odstavci 2 citovaného

ustanovení je dále uvedeno, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

V daném konkrétním případě byla žalobci dodatečným platebním výměrem doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Bez dalšího by tříletá prekluzivní lhůta pro dodatečné doměření daně uplynula dne 31.12.2007. Ovšem protokolem ze dne 6.8.2007, č.j. 51569/07/183930/6143, byla u žalobce, jak bylo výše uvedeno, řádně zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob mimo jiné i za předmětné zdaňovací období roku 2004. Tímto úkonem došlo k novému běhu prekluzivní lhůty a její konec se posunul do 31.12.2010. Žalobou napadené rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, nabylo dle obsahu správního spisu právní moci dne 12.10.2010. Tuto skutečnost žalobce nijak nezpochybňuje. Z uvedeného tedy vyplývá, že žalobci byla pravomocně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření daně.

Tuto námitku žalobce tedy shledal soud jako zcela nedůvodnou.

K námitce žalobce, že nebyly žalobci uznány jako daňově uznatelné výdaje jeho výdaje na pracovní cesty, uvádí soud následující. Žalobce v rámci svého odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru požadoval po původním žalovaném, aby v rámci odvolacího řízení změnil napadený dodatečný platební výměr tak, že do výdajů snižujících základ daně z příjmů fyzických osob budou zahrnuty žalobcovy výdaje na pracovní cesty vykonané v souvislosti se zjišťováním existence automobilů u prodejců v SRN v případech vybraných vozidel, kde následně došlo k zakoupení předmětných vozidel zákazníky žalobce. Šlo o cesty vykonané automobilem žalobce SPZ CVJ 78-78. Současně předložil žalobce daňovým orgánům tři knihy jízd.

Z obsahu správního spisu pak vyplynulo následující. Výzvou ze dne 19.3.2009, č.j. 15346/09/183930/505732, správce daně vyzval žalobce k prokázání a věrohodnému doložení každého zápisu, tj. každé jednotlivé jízdy zaznamenané v knihách jízd. Na uvedenou výzvu žalobce reagoval přípisem, ve kterém uvedl, že u prodejců v zahraničí si ověřoval, zda požadovaný automobil vlastní a zda případně splňuje požadované parametry potencionálního kupce (zákazníka žalobce). Vždy musel učinit osobní ohlídku na místě. Zdůraznil, že pracovní cesty musel vykonávat opakovaně a velice frekventovaně, aby obstaral taková vozidla, u kterých by jeho zákazníci projevili zájem o jejich koupi. Svá tvrzení doložil žalobce svými ručně psanými evidencemi z let 2004 a 2005. K další výzvě správce daně ze dne 24.4.2009, č.j. 35388/09/183930/505732, žalobce předložil seznam 28 zákazníků, v jejichž zájmu vykonával v letech 2004 a 2005 pracovní cesty do zahraničí. Následně k další výzvě správce daně ze dne 21.5.2009, č.j. 40354/09/183930/505732, doplnil žalobce svoje sdělení o identifikaci značek automobilů, které pro jednotlivé klienty sháněl. Všechny žalobcem uvedené osoby se pokusil správce daně vyslechnout přímo nebo prostřednictvím dožádání. Výslech valné většiny (kromě 2 osob I. P. a D. H.) skutečně proběhl. Při ústním jednání, které se konalo dne 25.8.2009, ze kterého byl vyhotoven protokol č.j. 53226/09/183930/505732, projednal správce daně s žalobcem průběžné výsledky doplňovacího řízení. V uvedeném protokolu je zachyceno stanovisko správce daně k uplatnění výdajů na pracovní cesty, kde se jednoznačně předmětnou námitkou věcně vypořádává a

hodnotí do té doby provedené důkazní prostředky. Současně správce daně vyzval žalobce k doložení celé řady skutečností (přibližně 11 problémových okruhů), které se týkaly převážně právě problematiky doložení oprávněnosti výdajů na pracovní cesty žalobce. Správní spis byl doplněn o další důkazní prostředky. Následně dne 13.11.2009 proběhlo další ústní jednání, o němž byl vyhotoven protokol č.j. 66012/09/183930505732, jehož předmětem bylo projednání výsledků doplňovacího řízení. V rámci tohoto ústního jednání správce daně konstatoval, že doposud se žalobci nepodařilo prokázat oprávněnost jím uplatňovaných výdajů v souvislosti s pracovními cestami. Správce daně v rámci tohoto ústního jednání pak vyzval žalobce k prokázání zdroje peněžních prostředků, které měl vynaložit v souvislosti s tvrzenými pracovními cestami. Následovala další výzva správce daně ze dne 17.12.2009, č.j. 68948/09/183930505732, kterou byl žalobce vyzván mimo jiné k upřesnění odpovědi na otázku, kteří kupující jezdili na prohlídky vozidel do SRN s žalobcem, a opět k prokázání zdroje peněžních prostředků, které žalobce vynaložil v souvislosti s tvrzenými pracovními cestami. Dne 3.2.2010 proběhlo poslední ústní jednání s žalobcem v rámci dovolacího řízení, o tomto jednání byl vyhotoven protokol č.j. 3060/10/183930505732.

V tomto protokolu je zachyceno stanovisko správce daně k uplatnění výdajů na pracovní cesty v odvolacím řízení. Správce daně s odkazem na výsledky doplňovacího řízení konstatoval, že nelze tvrzení, předložené písemnosti a odpovědi žalobce na výzvy bez výhrad osvědčit jako důkaz prokazující oprávněnost uplatnění výdajů na pracovní cesty v odvolacím řízení jako výdajů prokázaných a vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů. K posouzení prokazatelnosti jednotlivých jízd je rozhodnou skutečností konkrétní účel a faktické uskutečnění jízdy, což žalobce dle správce daně neprokázal, stejně jako neprokázal souvislost výdajů na jízdy se zdanitelnými příjmy. Správce daně konstatoval, že provedené důkazní řízení neosvědčilo předkládané důkazní prostředky za skutečné důkazy a s ohledem na skutkové okolnosti posoudil správce daně žalobcem požadované uznání výdajů na pracovní cesty v odvolacím řízení za neprokázané. Rovněž ve stanovisku k odvolání se správce daně zabývá otázkou uvedené námitky věcně a vyhodnocuje relevantnost jednotlivých důkazních prostředků, které v dané věci byly provedeny.

Až v přípisu ze dne 21.7.2010, č.j. 7630/10-1100-506641, původní žalovaný sdělil v rámci uložení doplnění řízení správci daně, že námitku týkající se nákladů na pracovní cesty žalobce vzhledem ke skutečnosti, že byla uplatněna až v rámci dovolacího řízení a současně předmětné výdaje nebyly součástí daňové evidence s odkazem na § 46 odst. 8 daňového řádu, kde je uvedeno, že v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru lze napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani, považuje za námitku, kterou nelze řešit v rámci dovolacího řízení. O změně vyhodnocení uvedené námitky nebyl žalobce nijak informován. Komunikace o změně hodnocení uvedené námitky proběhla výhradně mezi daňovými orgány.

Následně byla učiněna ve vztahu k ostatním námitkám žalobce celá řada výzev k součinnosti třetích osob a dožádání. Následně již bez dalšího jednání se žalobcem bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí.

Z výše uvedené rekapitulace průběhu odvolacího řízení jednoznačně vyplývá, že s ohledem na masivní dokazování a reakce správce daně byl žalobce v legitimním očekávání, že jeho námitkou týkající se nákladů na pracovní cesty se budou daňové orgány v rámci

dovolacího řízení v rozhodnutí o jeho odvolání věcně zabývat. Tomu odpovídaly i závěry daňových orgánů, se kterými byl žalobce seznámen při posledním projednání výsledků doplňovacího řízení v rámci ústního jednání konaného dne 3.2.2010. Ke změně postoje ze strany daňových orgánů došlo až následně po konání výše uvedeného ústního jednání. Se změnou postoje daňových orgánů již žalobce nebyl nijak seznámen a neměl ani žádnou možnost reagovat na změněné hodnocení jeho odvolací námitky ze strany žalovaného. Nemohl tedy formulovat svůj postoj ke skutečnosti, že v odvolacím rozhodnutí daná námitka nebude vůbec věcně hodnocena. S postojem žalovaného k jeho námitce týkající se výdajů na pracovní cesty se žalovaný tedy mohl seznámit až v druhoinstančním a tedy konečném rozhodnutí ve věci.

Dle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu přezkoumá odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci dovolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, a nebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 27.5.2005, č.j. 4 Afs 34/2003-74, konstatoval, že *„postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem. Avšak v těchto případech vzhledem ke skutečnosti, že jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, proti kterému nemá stěžovatelka právo dalšího odvolání, má stěžovatelka právo na součinnost. Má tedy být s odlišným právním posouzením seznámena, a má jí být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. Za situace, kdy by stěžovatelka nebyla zpravena o změně právního posouzení učiněné odvolacím orgánem, nelze vyloučit, že se původně uplatněné odvolací námitky, směřující oproti rozhodnutí správce daně prvního stupně založeném na odlišném právním posouzení, budou s novými důvody stanovení daně míjet.“* Pokud by tak odvolací orgán neučinil, zkrátil by tak účastníka na jednom ze základních procesních práv, a to na právu na odvolání. Je nutné, aby daňový subjekt byl o důvodech stanovení daně řádně a včas zpraven tak, aby mohl odvolání se všemi náležitostmi v souladu s ustanovením § 48 odst. 2 daňového řádu.

Stejně tak jako při změně právního hodnocení odvolacím orgánem oproti právnímu hodnocení obsaženému v prvoinstančním rozhodnutí je nutné daňový subjekt seznámit se změnou právního hodnocení i v případě, kdy v průběhu dovolacího řízení daňové orgány změní svůj názor na právní hodnocení některé z odvolacích námitek. Soud dospěl k závěru, že rovněž v takovém případě je nutné se změnou právního hodnocení daňový subjekt seznámit, aby nedošlo k vydání zcela překvapivého rozhodnutí, na které nebude mít daňový subjekt již žádnou možnost reagovat. Je nutné, aby před vydáním rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, byl daňový subjekt ze strany daňových orgánů řádně seznámen s právním hodnocením veškerých rozhodných skutečností a aby měl možnost na případné změny v hodnocení námitek reagovat podáním nových relevantních námitek. Pokud dojde ze strany daňových orgánů v rámci dovolacího řízení ke změně právního hodnocení rozhodných skutečností, aniž by byl daňový subjekt s tímto novým hodnocením před vydáním rozhodnutí

o odvolání seznámen a byla mu dána možnost k uplatnění relevantních námitek, dojde ze strany daňových orgánů k porušení práva daňového subjektu na odvolání a porušení principu dvojinstančnosti řízení.

V daném konkrétním případě jednoznačně s ohledem na masivně prováděné dokazování byl žalobce v legitimním očekávání, že otázka nákladů na jeho pracovní cesty se bude v rozhodnutí původního žalovaného o odvolání řešit věcně. V tomto směru vyznívá i stanovisko daňových orgánů, které bylo žalobci prezentováno jako výsledek doplňovacího řízení v rámci ústních jednání. Závěry původního žalovaného, že předmětnou námitku nelze řešit v rámci odvolacího řízení, protože předmětné výdaje na pracovní cesty nebyly zaznamenány v předložené daňové evidenci, ani nebyl do okamžiku ukončení daňové kontroly vznesen požadavek na jejich uplatnění, a proto nebyly tyto výdaje posuzovány v rámci daňové kontroly a nestaly se tak součástí doměřeného rozdílu na základu daně a na dani, byly tak pro daňový subjekt zcela překvapivé. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že v daném případě došlo ze strany daňových orgánů k porušení procesního práva žalobce v důsledku porušení žalobcova práva na odvolání. V této procesní vadě spatřuje soud vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení. V dalším řízení bude pak správní orgán podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, a proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení o žalobě ve výši 6 800,- Kč, která se skládá z částky 2 000,- Kč odpovídající soudnímu poplatku, z částky 4 200,- Kč za dva úkony právní služby po 2 100,- Kč poskytnuté daňovým poradcem Ing. Jaroslavem Mikešem [převzetí věci a podání žaloby podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradních advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31.12.2012] a z částky 600,- Kč za s tím související dva režijní paušály po 300,- Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 7. srpna 2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Oulická