



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **ČETRANS a. s.**, se sídlem Revoluční 3289/13, Ústí nad Labem, zastoupen Mgr. Martinem Petrošem, advokátem se sídlem Záběhlická 3254/51, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 5. 2008, č. j. 15 Ca 15/2007 – 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 5. 2008, č. j. 15 Ca 15/2007 – 28, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 15. 5. 2008, č.j. 15 Ca 15/2007-28 zamítl jako nedůvodnou žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 14. 11. 2006, č.j. 17825/06-1200, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 26. 8. 2005, č.j. 168299/05/214913/5607 tak, že se stěžovatelce doměřuje daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 18 075 080 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatelka neprokázala ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném v roce 2001 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) v návaznosti na ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) oprávněnost uplatněného výdaje (nákladu) ve výši 5 109 901 Kč. Je tomu tak proto, že v průběhu dokazování neprokázala své tvrzení, že uvedenou částku v roce 2001 reálně uhradila. Předložené potvrzení Agrobanky Praha, a. s., v likvidaci totiž

prokazuje jen to, že stěžovatelka není dlužníkem této banky. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud i námitku, v níž stěžovatelka dovozovala, že sankční úroky ve výši 55 000 000 Kč byly neoprávněně vyloučeny z daňově uznatelných výdajů (nákladů). Krajský soud vyšel z dikce ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů, podle něhož lze sice jako daňový výdaj v roce 2001 uznat také smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, ovšem jen pokud byly zaplacený v tomtéž zdaňovacím období. Možnost úhrady těchto sankčních úroků byla dána smlouvou o smlouvě budoucí a o dohodě o započtení pohledávek ze dne 22. 3. 2001, kterou stěžovatelka uzavřela s firmou Apollón holding, a. s., a to na základě rozhodnutí valné hromady ze dne 29. 6. 2001. Pro právní posouzení věci je však rozhodné zjištění správce daně, že toto rozhodnutí bylo následně revokováno usnesením valné hromady ze dne 31. 1. 2002, kterým byla zároveň připuštěna možnost započtení peněžní pohledávky firmy Apollón, a. s. a že dohoda o započtení bude uzavřena mezi stěžovatelkou a touto firmou do 30 dnů ode dne upsání akcií. Podle upisovací listiny akcií ze dne 10. 7. 2002 na zvýšení základního kapitálu byl základní kapitál zaplacen započtením podle smlouvy o započtení pohledávek ze dne 31. 1. 2002. Z usnesení rejstříkového soudu ze dne 17. 10. 2002 vyplývá, že dohoda o započtení byla podepsána až dne 10. 7. 2002. Rozhodující pro posouzení okamžiku započtení je proto podle názoru krajského soudu okamžik podpisu dohody o započtení, tj. 10. 7. 2002. V daňovém řízení tak bylo zcela přesvědčivě prokázáno, že k uzavření dohody o započtení nedošlo ke dni 15. 7. 2001, jak tvrdila stěžovatelka, ale až v roce 2002. Tomuto závěru pak odpovídají i údaje v obchodním rejstříku. Nic tedy nesvědčí důvodnosti tvrzení stěžovatelky, že nová dohoda o započtení byla ve skutečnosti pouze dohodou o započtení částky 7 100 Kč, která nebyla původní dohodou ze dne 15. 7. 2001 zahrnuta. Okolnost, že se finanční ředitelství ve svém rozhodnutí o odvolání výslovně nezabývalo touto dohodou ze dne 15. 7. 2001 nepředstavuje takovou vadu řízení, která by mohla mít za následek zrušení napadeného správního rozhodnutí z důvodu nepřezkoumatelnosti, protože přes výzvy správce daně ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, stěžovatelka neprokázala, že k úhradě sankčních úroků firmě Apollón holding, a. s. došlo započtením již v roce 2001. Nedůvodnou shledal krajský soud i námitku, že stěžovatelka nebyla seznámena s novým hodnocením důkazů po provedeném doplnění výsledků dosavadního daňového řízení, resp. se změnou důvodů, pro které nebyly sankční úroky uznány finančním ředitelstvím jako daňově uznatelné výdaje (náklady). U ústního jednání konaného dne 11. 9. 2006, jak vyplývá z protokolu č.j. 188389/06/214932/0293, byla stěžovatelka seznámena s novým vyhodnocením důkazů a rozhodnutí o odvolání se pak opíralo o stejné závěry, k jakým dospěl správce daně. V této souvislosti pak nelze přehlédnout, že finanční ředitelství s následujícími námitkami stěžovatelky ze dne 10. 10. 2006 správně naložilo jako s doplněním odvolání a posléze se s nimi náležitě vypořádalo ve svém rozhodnutí. Pokud jde o návrh důkazního prostředku - dohody o započtení ze dne 15. 7. 2001, tak tento již mělo finanční ředitelství k dispozici, a nebylo proto třeba jej opakovat. Ostatně pro věc samu je rozhodné, že finanční ředitelství vycházelo ze skutečností zjištěných v daňovém řízení. Pokud stěžovatelka v obecně formulovaném stížním bodě namítala, že správní orgány hodnotily důkazy izolovaně a bez jejich vzájemné souvislosti, krajský soud konstatoval, že nic takového z předloženého správního spisu ani z podrobného odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplyvá.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že krajský soud pochybil, pokud jde o určení okamžiku, ke kterému došlo k započtení úroků z prodlení ve výši 55 000 000 Kč a na rozdíl od krajského soudu má za to, že tomu tak bylo již dne 15. 7. 2001, tj. ke dni podpisu dohody o započtení mezi ní a firmou Apollón holding, a. s. Pro určení okamžiku zániku závazku, a tím i pro uhrazení sankčních úroků z prodlení, je rozhodné ustanovení § 580 o. z., podle něhož zánik pohledávky nastane okamžikem, kdy se setkaly pohledávky způsobilé k započtení. V případě stěžovatelky tak tomu bylo ke dni 15. 7. 2001 a již jednou zaniklá pohledávka nemohla být obnovena ani revokací rozhodnutí valné hromady. V nové dohodě o započtení pohledávek ze dne 31. 1. 2002 také není uvedeno, že by se původní dohoda rušila a že by se zaniklé pohledávky obnovovaly. Technicky vzato byla tato nová dohoda dodatkem k původní, i když takto označena nebyla), neboť pouze prakticky zvyšovala započtenou částku o 7 100 Kč. Co se týká podkladů pro zápis do obchodního rejstříku, je pochopitelné, že bylo použito nové znění dohody, neboť toto vyjadřovalo skutečné zvýšení základního kapitálu a předložením obou dohod, jak byly postupně uzavřeny, by se věc ještě více zkomplikovala. Krajskému soudu je třeba vytknout zásadní pochybení spočívající v tom, že shledal postup finančního ředitelství souladným se zákonem o správě daní a poplatků, ačkoliv se vůbec nezabývalo stěžovatelkou navrženým stěžejním důkazem, tj. dohodou o započtení ze dne 15. 7. 2001, a ani ve svém rozhodnutí nezmiňuje tento pro věc zásadní důkaz. Je to však právě tento důkaz, který jednoznačně určuje ve smyslu ustanovení § 580 o. z., kdy nastal rozhodný okamžik pro zánik závazku, resp. úhradu sankčních úroků. Další právní úkony včetně listin založených v obchodním rejstříku, nemohou nic změnit na tom, že již dříve započtené pohledávky byly ke dni 10. 7. 2002 zaniklé, resp. již právně neexistovaly. Finanční ředitelství proto uvedeným postupem porušilo nejen ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ale především se nevypořádalo se všemi navrhovanými důkazy, resp. odvolacími důvody. Postupovalo proto v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 citovaného zákona. V tomto směru neobstojí závěr krajského soudu, že důkaz nebylo třeba vůbec provádět, neboť zjištěný skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Stěžovatelce tak bylo de facto zabráněno v tom, aby mohla v řízení před soudem napadnout důkazní hodnotu závěru finančního ředitelství ve vztahu k předložené dohodě ze dne 15. 7. 2001. Nemůže obstát ani domněnka, že by se jednalo o účelově vyhotovený důkaz, když podpisy účastníků byly úředně ověřeny, a to právě již v roce 2001. Krajský soud tak nesprávně nerefletoval na výtku o pochybení finančního ředitelství při zjišťování skutkového stavu věci. Rovněž nesprávně posoudil otázku, že nedošlo k zásahu do práv stěžovatelky, když s ní nebyly řádně projednány závěry správního orgánu, proč jí nebyly jako oprávněné uznány úroky vyčíslené a vyúčtované bankou v roce 2001 jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Došlo tak k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Z uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Současně navrhla, aby podané kasační stížnosti přiznal odkladný účinek.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo s právním názorem krajského soudu, neboť má za to, že se řádně a dostatečně vypořádalo se všemi žalobními námitkami stěžovatelky, že řízení před tímto soudem nebylo stíženo žádnou vytykanou vadou a jeho rozsudek byl řádně a dostatečně odůvodněn. K samotným stížním

námítkám směřujícím do právního posouzení věci samé odkázalo na své předchozí vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného správního rozhodnutí. Proto navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze spisu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá, že u stěžovatelky byla provedena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 a výsledek daňové kontroly byl se stěžovatelkou projednán u ústního jednání dne 2. 6. 2005. Na základě zjištění zaznamenaných ve zprávě o kontrole byla následně stěžovatelce dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob za rok 2001 ve výši 35 529 320 Kč dodatečným platební výměrem ze dne 26. 8. 2005, č.j. 168299/05/214913/5607. V rámci odvolacího řízení finanční ředitelství v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků, uložilo správci daně, aby doplnil výsledky daňového řízení, resp. odstranil jeho vady. Správce daně proto mimo jiné vyzval stěžovatelku, aby mu doložila a prokázala, kdy a jakým způsobem byla vyrozuměna o výši sankčních úroků z prodlení z titulu nesplaceného úvěru ve výši 155 000 000 Kč od firmy Agrobanka Praha, a. s. (dále jen „sankční úroky“) a kdy a jakým způsobem došlo k jejich úhradě. Stěžovatelka reagovala předáním písemností správci daně dne 4. 8. 2006. Dne 11. 9. 2006 proběhlo u správce daně ústní jednání, jehož předmětem bylo projednání výsledků doplnění daňového řízení, v jehož rámci byla stěžovatelka seznámena s hodnocením zjištěných skutečností po doplnění daňového řízení. Podle přílohy protokolu o tomto ústním jednání správce daně seznámil stěžovatelku s novým právním hodnocením doposud zjištěných skutečností. Vyšel z toho, že stěžovatelka oprávněnost k uplatnění sankčních úroků za rok 2001 prokázala pouze zčásti. Pokud jde o částku 5 109 901 Kč dospěl správce daně k závěru, že tato částka nebyla stěžovatelkou vůbec uhrazena. Pokud jde o částku 55 000 000 Kč dovodil, že nelze sankční úrok v této výši uznat v roce 2001 jako oprávněný, neboť ve skutečnosti k úhradě došlo až v roce 2002. Vyšel při tom z listin uložených v obchodním rejstříku Krajského soudu v Ústí nad Labem, jmenovitě z doplnění návrhu na zápis změn do obchodního rejstříku ze dne 14. 8. 2002 ve znění úpravy ze dne 8. 10. 2002, podle něhož Dohoda o započtení pohledávky firmy Apollón holding, a. s. ve výši 55 007 100 Kč vůči stěžovatelce byla podepsána až dne 8. 10. 2002. Téhož dne také došlo k úpisu akcií. Následně obdržel správce daně od stěžovatelky vyjádření k obsahu ústního jednání ze dne 10. 10. 2006, v němž uvedla jednotlivé argumenty, a to ke správcem daně nově (oproti daňové kontrole) presentovaným právním závěrům k otázce uznání příslušné částky sankčních úroků jako položky snižující základ daně. Mimo jiné výslovně navrhla jako důkaz dohodu o započtení pohledávek ve výši 55 000 000 Kč ze dne 15. 7. 2001, kterou při hodnocení důkazů nevzal správce daně v potaz a rovněž jej doplnila relevantní argumentací k namítanému porušení ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Podané vyjádření posoudilo finanční ředitelství jako „doplnění odvolání“, v němž stěžovatelka napadala výsledky doplněného daňového řízení a jejich hodnocení. Jelikož podané odvolání shledalo opodstatněným jen zčásti, rozhodlo tak, že dodatečně stanovenou výši daně z příjmů za rok 2001 snížilo na částku 18 075 080 Kč. Proti tomuto rozhodnutí finančního ředitelství

podala stěžovatelka žalobu, kterou krajský soud zamítl napadeným rozsudkem jako nedůvodnou.

Stěžovatelka v kasační stížnosti zásadně namítala, že krajský soud nesprávně posoudil žalobní námitku a s tím spojenou otázku, zda finanční ředitelství nepochybilo, pokud se ve svém rozhodnutí nezabývalo předloženým a navrženým důkazem „Dohodou o započtení pohledávek ve výši 55 000 000 Kč ze dne 15. 7. 2001“.

Byť to stěžovatelka v podané žalobě nevyjádřila dostatečně explicitně, nemůže být sporu o tom, že namítala nejen pochybení finančního ředitelství ve vztahu k ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ale také, že se finanční ředitelství, ač k tomu bylo jinak povinno podle ustanovení § 50 odst. 7 citovaného zákona, nevypořádalo se všemi odvolacími námitkami. Namítaný rozpor s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků lze jednoznačně dovodit z vyjádření stěžovatelky datovaném dnem 10. 10. 2006, které správní orgány jinak v souladu se zákonem posoudily jako doplnění odvolání. Z obsahové stránky odůvodnění žaloby bylo možno dovodit skutečný význam žalobní námitky a ten podřadit příslušnému ustanovení zákona (v dané věci rozporu napadeného rozhodnutí s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Není tedy správný závěr krajského soudu, že pokud se finanční ředitelství ve svém rozhodnutí výslovně nezabývalo navrženým důkazem, který mělo již dříve navíc k dispozici, jakož i skutkovou a právní argumentací k němu, nejedná se o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, resp. že není dána nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

Skutečnost, že se finanční ředitelství ani nezmínilo ve svém rozhodnutí o dohodě o započtení ze dne 15. 7. 2001 a tuto nepodrobilo své přezkumné činnosti z hlediska doby zániku závazku k úhradě sankčních úroků započtením, ačkoliv stěžovatelka výslovně tento klíčový požadavek vznesla v doplnění odvolání ze dne 10. 10. 2006, má nesporně za následek nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Je zcela základním právem stěžovatelky v daňovém řízení, a také projevem práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny, aby se odvolací správní orgán zabýval jí navrženými důkazními prostředky a zásadní argumentací. Není samozřejmě povinen všechny navržené důkazy provést. Z jeho rozhodnutí však musí být zcela jednoznačně zřejmé, proč to neučinil. Pokud by tomu tak být nemělo, bylo by nutně na libovůli odvolacího správního orgánu, aby měl na výběr, kterými odvolacími námitkami, včetně příslušných důkazů, o něž se opírají, se bude zabývat a kterými nikoliv. Z odůvodnění správního rozhodnutí musí být vždy zřejmé, proč odvolací správní orgán nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatelky a proč její odvolací námitky považuje za nedůvodné nebo vyvrácené a proč neprovedl navrhované důkazy. Pokud tomu tak není, je nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvedené platí tím spíše, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nelze sice odhlédnout od skutečnosti, že stěžovatelka nenavrhla doplnění skutkových zjištění krajským soudem, když v předmětné věci netrvala na nařízení jednání, nicméně tato okolnost je pro posouzení přezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího správního orgánu marginální.

Nejvyšší správní soud v souvislosti s uvedenou zákonnou povinností odvolacího správního orgánu řádně odůvodnit své rozhodnutí a vyrovnat se při tom se všemi důvody uvedenými v odvolání, především poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74 (publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1566/2008) a jemu předcházející judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. V tomto usnesení Nejvyšší správní soud vyslovil právní názory, že „ I. Odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 věte druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přihlídnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny. II. Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). III. Důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci“.

Pokud pak krajský soud nezrušil napadené rozhodnutí k žalobní námitce, v níž stěžovatelka vznášela výhrady proti postupu odvolacího finančního ředitelství v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nereflektoval náležitým způsobem na zásadní odvolací důvod a navíc dovodil, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně okamžiku úhrady sankčních úroků v roce 2001, zatížil tak své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Jestliže pak nebyla dohoda ze dne 15. 7. 2001 předmětem vyhodnocení ze strany správních orgánů, nemohl ani krajský soud sám dospět k závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou.

V této souvislosti je nutno vyhodnotit jako důvodnou i námitku o pochybení správního orgánu ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 a § 16 odst. 8 věta sedmá zákona o správě daní a poplatků. Z napadeného rozhodnutí finančního ředitelství je však evidentně zřejmé, že žádným přezkoumatelným způsobem při svém rozhodování neposuzovalo veškeré důkazy. I toto pochybení správního orgánu pak mohlo mít i zásadní vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

S ohledem na uvedené pochybení správního orgánu nemohl Nejvyšší správní soud zaujmout stanovisko k okamžiku, kdy skutečně došlo k úhradě sankčních úroků stěžovatelkou firmě Apolón holding, a. s., tj. zda krajský soud, včetně finančního ředitelství, aplikoval ve věci v souladu se zákonem ustanovení § 24 odst. 2 písm. zi) zákona o daních z příjmů. Je tomu tak proto, že pokud by v této otázce stanovisko zaujal, bylo by přinejmenším předčasné, protože ho dosud nezaujal odvolací správní orgán, ani krajský soud. Nejvyšší správní soud by při tom sám zatížil své rozhodnutí rovněž nepřezkoumatelností.

Důvodná však není stížní námitka, že krajský soud pochybil, pokud napadené rozhodnutí finančního ředitelství nezrušil pro vadu řízení spočívající v neprojednání právních závěrů správního orgánu, pro které nebyly přiznány jako daňově uznatelné

výdaje - úroky vyčíslené a vyúčtované bankou v roce 2001, a na druhé straně nebyly uznány úhrady sankčních úroků, a tím mělo dojít k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny.

Podle čl. 38 odst. 2 Listiny má každý právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem.

Citovaný článek tedy mimo jiné zakotvuje právo vyjádřit se k prováděným důkazům a na řádné projednání věci. S tímto základním právem koresponduje zásada daňového řízení obsažená v ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení (srov. odst. 4 citovaného ustanovení).

Otázkou změny právního hodnocení zjištěných skutečností v průběhu daňového řízení před odvolacím správním orgánem se Nejvyšší správní soud zabýval již např. v rozsudku ze dne 27. 05. 2005, č.j. 4 Afs 34/2003-74, (www.nssoud.cz), v němž vyslovil právní názor, že „Dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování (§ 50 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 255/1994 Sb.) k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámí s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. Ten poté v souladu s ustanovením § 48 odst. 7 téhož zákona může ještě v průběhu odvolacího řízení doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily. Nerespektuje-li odvolací orgán takový postup, porušuje zásadu dvojinstančnosti“. V této souvislosti nelze odhlédnout, byť na předmětný případ výslovně nedopadá, od právního názoru vysloveného Ústavním soudem v nálezu ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. II. ÚS 329/04 (www.nalus.usoud.cz), v němž judikoval, že je porušením principu právního státu, který je zakotven v čl. 1 Ústavy ČR, a práva na soudní ochranu a na soudní přezkum, vyplývajícího z čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny, pokud správní orgán nedá účastníkovi řízení možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí a ke způsobu jejich zjištění ve smyslu § 33 odst. 2 správního řádu, a soud v rámci přezkumu správních rozhodnutí k této okolnosti nepřihlédne.

I s přihlédnutím k citovaným závěrům má Nejvyšší správní soud za to, že požadavku zákonnosti správního rozhodnutí finanční orgány dostojí, pokud před právním hodnocením relevantních skutečností umožní daňovému subjektu, vyjádřit se k nově formulovanému právnímu závěru, resp. k hodnocení rozhodných skutečností. Opačný výklad by byl mimo jiné nejen zásahem do práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny, ale také do principu dvojinstančnosti daňového řízení. Je totiž právem daňového subjektu domáhat se změny zaujatého právního názoru a priori ve správním řízení, na jehož podkladě je mu stanovena příslušná částka daně. Stěžovatelka se proto mýlí, pokud se domnívá, že ze strany správních orgánů mělo být zasaženo do jejího práva upraveného v čl. 38 odst. 2 Listiny. Správní orgány řádně stěžovatelku po doplnění daňového řízení seznámily s hodnocením pro věc rozhodných skutečností, jakož i následně zaujatého právního názoru. Při tom jí byl poskytnut dostatečný časový prostor, aby na

uvedené právní hodnocení věci mohla reagovat a přednést relevantní tvrzení. To také učinila a finanční ředitelství posléze přednesené argumenty stěžovatelky posoudilo jako doplnění původního odvolání. Povinnost správního orgánu projednávat „jakékoliv vyjádření stěžovatelky k věci“ v tom smyslu, jak stěžovatelka přdestřela v žalobě i v kasační stížnosti (k novým skutkovým i právním okolnostem věci), však nelze dovodit z žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků (srov. § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 citovaného zákona), ani z čl. 38 Listiny. Přdestřený výklad by totiž nutně vedl k tomu, že by správní orgán musel vždy jakékoliv vyjádření, resp. stanovisko, daňového subjektu, které může mít vždy jen status tvrzení, s ním opětovně projednávat. Tím by pak byl nutně zmařen základní cíl daňového řízení (§ 2 zákona o správě daní a poplatků). Pokud proto dospěl krajský soud v projednávané věci k závěru, že stěžovatelce bylo umožněno vyjádřit se k věci a že skutkové a právní závěry s ní byly dostatečně projednány, je tento právní názor v souladu se zákonem.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud nerozhodoval o návrhu stěžovatelky na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože bez prodlení (ihned po předložení spisu a po nezbytném poučení účastníků řízení) rozhodl o věci samé. Za této situace potom nemohou skutečnosti tvrzené jako důvod pro přiznání odkladného účinku ani nastat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Azs 3/2003 - 44, který byl publikován pod č. 173/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku nejsou žádné opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. listopadu 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu