



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ŠTROB &, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Senovážné nám. 7, České Budějovice, zastoupena JUDr. Lenkou Žídkovou, advokátkou se sídlem Vinohradská 6, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 2. 2009, č.j. 10 Ca 225/2008-49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 2. 2009, č. j. 10 Ca 225/2008 - 49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně ŠTROB &, společnost s ručením omezeným, domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 2. 2009, č. j. 10 Ca 225/2008 - 49, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze 25. 2. 2009, č. j. 10 Ca 225/2008 - 49, zamítl žalobu společnosti ŠTROB &, společnost s ručením omezeným (dále též “žalobkyně”), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen “finanční ředitelství”) ze dne 26. 8. 2008, č. j. 4477/08-1300, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen “správce daně”) ze dne 12. 7. 2007, č. j. 192621/07/077910/3349, kterým jí byla dodatečně stanovena daň z

přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2004 ve výši 470 653 Kč (dále jen „daň“). Krajský soud především neshledal opodstatněnými výtky žalobkyně o vadách řízení před správními orgány, které měly spočívat v porušení ustanovení § 2 odst. 2 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “zákon o správě daní a poplatků”). Jestliže byla žalobkyně obeznámena o prováděných důkazech a podávala v průběhu daňového řízení vysvětlení, plně to odpovídá projednací zásadě, na které je daňové řízení založeno. Žalobkyně se však nezúčastnila ústních jednání, při kterých byly prováděny svědecké výpovědi. Jestliže pak bylo v průběhu kontroly zjištěno, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by byly sto prokázat její tvrzení o uskutečnění zdanitelných plnění ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném do 30. 4. 2004 (dále jen “zákon o DPH”), resp. bylo zjištěno, že k uzavření smluv o dílo se společností PSJ holding a.s. Jihlava nedošlo za přispění deklarovaného zprostředkovatele (ASCOP AG), nedostatečně potom realizovala své práva vyplývající z ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků. Neprokázala, že došlo k uskutečnění zprostředkovatelské služby. Krajský soud přisvědčil žalobkyni v tom, že skutečně nebyla ve správním řízení obeznámena - ve formě rozhodnutí (výzvy) o tom, jaké vyvstaly správci daně pochybnosti o jejích tvrzeních. Z vyrozumění o ústních jednáních, při nichž měli být vyslechnuti svědci, však žalobkyně měla povědomost o tom, ke kterým skutečnostem správce daně shromažďuje důkazní prostředky. Za tohoto stavu, když tyto důkazní prostředky vyvracejí tvrzení žalobkyně, je potom procesní pochybení správce daně, že neinformoval žalobkyni o svých pochybnostech, bez dopadu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tato okolnost ani neznamená, že by daňová kontrola jako celek byla nezákonná. Nadto uvedené procesní pochybení bylo napraveno při seznámení s výsledky kontroly a pak i v odvolacím řízení. Neobstojí ani námitka o porušení ustanovení § 16 odst. 4 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Žalobkyni byl totiž v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení dán dostatečný prostor k realizaci jejích práv. Žalobkyně však ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíc leden roku 2004 žádné důkazní návrhy v odvolacím řízení neuplatnila a proto ani nedošlo k zásahu do práva žalobkyně chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud neshledal opodstatněnou ani výtku o tom, že by v řízení před správními orgány bylo nesprávně prováděno dokazování, tedy porušeno ustanovení § 2 odst. 3 v návaznosti na ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, a tento svůj závěr i obsáhle odůvodnil (zejm. pokud jde o výpovědi svědků). Krajský soud nepřisvědčil ani výtce, že nebylo dodrženo zákonné rozdělení kompetencí mezi správce daně a finanční ředitelství v době po podání odvolání. Správní orgány postupovaly zcela v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Neopodstatněná je proto v tomto směru domněnka žalobkyně, že odvolání nejprve posuzoval správce daně. Je tomu tak proto, že správce daně toliko doplnil řízení (odstranil vady svého předchozího řízení) a po té seznámil žalobkyni s výsledky doplněného řízení. Takový postup není protizákonný, ani zmatečný. Krajský soud tedy neshledal, že by v řízení před správními orgány bylo nesprávně prováděno dokazování (bod 2.1 žaloby), ani že by se finanční ředitelství argumentačně nevypořádalo s odvolacími námitkami žalobkyně, které nebyly blíže konkretizovány. Nedošlo ani k tvrzenému porušení § 21 odst. 1 téhož zákona, když daňová kontrola není řízením, v němž by se rozhodovalo o daňové povinnosti. Je tomu tak proto, že protokolem o zahájení daňové kontroly je současně zahájena nejen kontrola, ale i daňové řízení (jde i o úkon ve smyslu ustanovení § 21 citovaného zákona). Není proto zapotřebí, aby po ukončení daňové kontroly bylo dále zahajováno nějaké jiné daňové řízení. Tomuto ostatně

svědčí dikce zákona o správě daní a poplatků (§ 16 odst. 8), podle které je umožněno, aby byl součástí zprávy o kontrole i platební výměr, který je vždy rozhodnutím o věci samé v daňovém řízení. V neposlední řadě krajský soud odmítl jako nedůvodnou námitku žalobkyně, že správce daně nebyl oprávněn doplňovat řízení postupem podle § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a vyzvat ji k dokazování. Toto oprávnění totiž vyplývá z ustanovení § 50 odst. 3 a § 31 odst. 9 cit. zákona. Jelikož krajský soud neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo v rozporu s právními předpisy, došel ke shodnému závěru jako finanční ředitelství, a to, že žalobkyně nesplnila zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, a proto její žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně – společnost ŠTROB &, společnost s ručením omezeným, jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou výslovně opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především namítla, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť se správní soud plně nevypořádal s její žalobní argumentací. V napadeném rozsudku není srozumitelně vysvětleno, z jakých důvodů krajský soud dospěl ke změně svého dřívějšího právního názoru spočívajícího v tom, že není-li ze strany správce daně v průběhu kontroly daňovému subjektu sděleno, které skutečnosti je třeba v řízení prokazovat, jedná se o podstatnou procesní vadu (srov. č. j. 10 Ca 144/2004 - 36, sp. zn. 8 Afs 97/2005). Správní soud se také vůbec nevyjádřil k výtce, že pracovníci správce daně před ukončením kontroly nezaujali stanovisko k jejímu vyjádření při projednání zprávy o daňové kontrole. Není proto zřejmé, proč krajský soud došel k závěru o zákonnosti ukončení daňové kontroly, a z jakých důvodů považuje její argumentaci za nepřijatelnou. Nesprávný je i právní názor krajského soudu, pokud ve vztahu k žalobnímu bodu č. 1.2 dovodil, že při zjišťování skutkové podstaty správními orgány nebyl porušen zákon a že závěr obsažený v žalobou napadeném rozhodnutí finančního ředitelství má oporu ve spisech. Toto pochybení je o to významnější, když správní orgán nerefletoval její důkazní návrhy z průběhu daňového řízení, zejména doplnění jejího odvolání ze dne 12. 5. 2008. V tomto směru je podstatné, že navržené důkazy v odvolacím řízení odmítl správce daně a nikoliv žalované finanční ředitelství jako odvolací orgán, který jako jediný je oprávněn uvážít, zda navržené důkazy provede či nikoliv. Krajský soud však tuto argumentaci chybně odmítl a uvedl, že jí byl v odvolacím řízení dán prostor k tomu, aby prokázala svá tvrzení. Navíc opakovaně uvedl, že ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíc leden roku 2004 nebyly z její strany žádné důkazní návrhy uplatněny. Správní soud pochybil i v tom, že napadené správní rozhodnutí nezrušil pro vady řízení ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Je tomu tak proto, že se žalovaný ve svém rozhodnutí nevyjádřil k námitce ze dne 20. 3. 2008 o nemožnosti doplňovat řízení způsobem, jak to učinil správce daně. Odvolací správní orgán se řádně nevypořádal s odvolacími výtkami uvedenými pod žalobním bodem č. 2.2a, 2.2b a 2.2c žaloby, v nichž konkretizovala námitky z daňového řízení a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Konkrétně šlo o to, že se žalovaný správní orgán nevyjádřil k povinnosti dbát zásady uvedené v § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, že je nesprávný závěr správce daně o tom, že okamžikem zahájení daňové kontroly je zahájení i daňové řízení (§ 21 téhož zákona), a že správce daně není oprávněn doplňovat řízení postupem podle § 48 odst. 6 cit. zákona. Namísto požadovaného posouzení, zda se

žalovaný řádně vypořádal s těmito konkrétně uvedenými odvolacími námitkami, správní soud přistoupil k jejich věcnému posouzení. Krajský soud se mylí, pokud došel k závěru, že postup správních orgánů byl v souladu s ustanoveními § 49 a § 50 zákona o správě daní a poplatků. Odvolací orgán totiž nemá oprávnění vrátit správci daně věc zpět k odstranění vad řízení nebo k doplnění řízení. Oprávnění doplnit řízení nebo odstranit jeho vady (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá cit. zákona) má zcela jiný obsah než je oprávnění vrátit věc správci daně prvního stupně s pokyny pro další řízení (§ 50 odst. 5 poslední věta téhož zákona). Správní soud v rozporu se zákonem došel k závěru, že její odvolání neposuzoval správce daně, který po podání odvolání na pokyn odvolacího orgánu jen odstraňoval vady, jak mu bylo uloženo. Správce daně odvolání nejprve posoudil jako nedůvodné a postoupil ho finančnímu ředitelství podle § 49 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství věc vrátilo správci daně s pokyny k odstranění vad, což je postup zákonem nepředvídaný. Správce daně potom postupoval způsobem, jako by mu věc byla skutečně vrácena, tj. autonomně vedl daňové řízení „v rozsahu přesahujícím uložené pokyny“. Opětovně posoudil odvolání jako nedůvodné (protokol str. 8 odst. první) a uvedl, že věc znovu postupuje odvolacímu orgánu k rozhodnutí. Následně pak správce daně rozhodl o odmítnutí navržených důkazních prostředků. Krajským soudem podaný výklad § 49 a § 50 zákona o správě daní a poplatků proto popírá smysl dvoustupňového správního řízení i úlohu odvolací instance. V konečném důsledku pak tento výklad vede až k absurdnímu závěru, že prakticky vůbec nezáleží na průběhu řízení, které předchází vydání prvostupňového rozhodnutí. V neposlední řadě namítá, že krajský soud nesprávně posoudil i nezákonnost výzvy dle § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. V kontextu uvedeného je totiž tato výzva nezákonná, neboť neobsahuje základní náležitost – právní předpis podle kterého bylo skutečně rozhodováno. V důsledku nesprávného posouzení otázky rozdělení kompetencí v odvolacím řízení mezi správce daně a finanční ředitelství došel krajský soud k chybnému závěru, že vady řízení před správcem daně, pro které měl napadené rozhodnutí zrušit, byly odstraněny v odvolacím řízení, a nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci daňové povinnosti. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství považuje kasační stížnost za neopodstatněnou a z důvodu shodnosti stížnostních a žalobních bodů obecně odkázalo na své vyjádření k žalobě ze dne 19. 12. 2008. K jednotlivým výtkám pak podalo stručné vyjádření. Předně uvedlo, že poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 97/2005 - 65 není případný. Byl to totiž právě tento závěr Nejvyššího správního soudu v něm obsažený, který finanční ředitelství vedl k postupu dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Má za to, že toto pochybení správce daně tak bylo odstraněno. Rovněž tak poukazovaná výzva ze dne 15. 2. 2008, č.j. 413030/08/077540/1189, k dokazování dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (prokázání oprávněnosti uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty) byla v souladu se zákonem. Není rozhodné, že ji vydal správce daně. Je tomu tak proto, že byla vydána v odvolacím řízení v návaznosti na ustanovení § 50 odst. 3 téhož zákona. Stěžovatelka však své tvrzení o oprávněnosti původně uplatněných odpočtů daně ani v odvolacím řízení neprokázala. Ve věci vedené pod sp. zn. 8 Afs 97/2005 však žádná taková výzva nebyla, resp. nebyla ani v řízení před správním orgánem I. stupně, ani v odvolacím řízení. S odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, je nedůvodný i

poukaz stěžovatelky na porušení zásady dvojinstančnosti v odvolacím řízení. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a při tom i sám dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů a jinými vadami řízení před krajským soudem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Je tomu tak proto, že pokud by tyto námitky byly důvodné, mohly by mít vliv i na právní posouzení věci samé.

Krajský soud především pochybil tím, že při svém rozhodování vyšel ze skutkového stavu, který neměl oporu v obsahu správního spisu. Opakovaně vyslovil (str. 13, 16 rozsudku), že stěžovatelce byl dán seznámením s výsledky daňové kontroly a výzvou správce daně (z doplňovacího řízení – z 15. 2. 2008) dostatečný prostor k tomu, aby prokázala svá tvrzení, která však této možnosti nevyužila a další důkazní prostředky neuplatnila (nepředložila).

Ve skutečnosti tomu tak není.

Z podání datovaného dnem 27. 3. 2008 vyplývá, že se stěžovatelka v odvolacím řízení domáhala doplnění dosud zjištěného skutkového stavu věci, a to prostřednictvím provedení svědeckých výpovědí Ing. J.T., M. H. a M. L. Z obsahu správního spisu rovněž vyplývá, že i po projednání výsledku doplňujícího řízení v protokolu ze dne 23. 4. 2008, č. j. 114171/08/077540/1189, stěžovatelka předkládala a navrhovala za účelem úplného zjištění skutkového stavu věci, aby odvolací orgán doplnil doposud zjištěný skutkový stav. Stalo se tak podáním ze dne 12. 5. 2008, ve kterém navrhla jednak opakovaný výslech svědků, předložení dalších listinných důkazů a výslech svědků nových.

Krajský soud však přes stěžovatelkou výslovně uplatněnou žalobní námitku proti neprovedení těchto důkazů žalovaným finančním ředitelstvím (namítané vady v dokazování, resp. rozpor s ustanovením § 31, §49 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) navržené důkazní prostředky ponechal zcela stranou své pozornosti, nezabýval se ani výtkami, proč nebyly ze strany odvolacího správního orgánu provedeny, a naopak výslovně uvedl, že zde nebyly uplatněny žádné důkazní návrhy ze strany stěžovatelky. Za tohoto stavu proto nelze dojít k jinému závěru než tomu, že napadený rozsudek krajského soudu je v tomto směru nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Je tomu tak proto, že Nejvyšší správní soud vyslovil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 -7 5, který byl uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, právní názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových*

zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č.j. 1 Afs 135/2004-73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dodal, že *„opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.)“*. V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, čj. 1 Afs 53/2007-34 (dostupný na www.nssoud.cz) pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že *„Je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl“*

K vymezení rozsahu přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí přispěl svou měrou i Ústavní soud, který např. v nálezu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz) vyslovil, že odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval soud při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: *„Soudu jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“*. Z výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu tedy vyplývá, že krajský soud nepostupoval při rozhodování o námitce stěžovatelky stran neprovedení důkazů žalovaným finančním ředitelstvím v duchu této judikatury. Je tomu tak proto, že se krajský soud s touto námitkou vůbec nevypořádal, a naopak výslovně uvedl, že zde nebyly žádné důkazní návrhy ze strany stěžovatelky, ač tomu tak nebylo.

V této souvislosti nelze nevidět ani závady, týkající se žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího správního orgánu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, které je dostupné na www.nssoud.cz, vyslovil, že je nepřezkoumatelné takové rozhodnutí odvolacího správního orgánu, pokud rozsah provedení správního přezkoumání nenalezne odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu. Je nutno při tom vyjít z premisy, že prvoinstanční daňová rozhodnutí nebývají zpravidla odůvodněna, což konkrétně znamená, že z rozhodnutí o odvolání musí být patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Musí však z něj být zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé (srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2007, č. j. 7 Afs 213/2006 - 70, dostupný na www.nssoud.cz). Rovněž z něj musí být zřejmé, proč odvolací správní orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu (stěžovatelky) a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné a vyvrácené. Jinými slovy vyjádřeno, aby mohlo být rozhodnutí přezkoumatelné soudem ve správním soudnictví, musí z něj vyplývat nejen samotný výrok rozhodnutí a sdělení důvodů, pro které odvolací orgán nepovažuje

odvolání za důvodné, ale především z něj musí vyplývat o jaké skutkové okolnosti v předmětné věci jde, jaké byly nebo nebyly k zjištěnému skutkovému stavu provedeny důkazní prostředky, které z nich se staly důkazem, jak tyto důkazy byly následně „rozhodujícím orgánem“ hodnoceny (byla jim přiznána důkazní síla), proč se případně některé důkazní prostředky nestaly důkazem a jak byly po té rozhodné skutkové okolnosti právně hodnoceny (úvahy odvolacího správního orgánu). Teprve až v kontextu již uvedeného se lze ze strany odvolacího správního orgánu vypořádávat s konkrétními odvolacími námitkami (§ 48 odst. 2 písm.d zákona o správě daní a poplatků). Takovýto kvalitativní požadavek na rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení vychází z toho, že daňové řízení, oproti řízení před správními soudy, je založeno na systému apelačním a nikoliv kasačním. Tomu také odpovídá právní úprava podle které rozhodnutí prvostupňového správce daně nemusí být odůvodněny. Ponechat stranou v této souvislosti nelze ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1702/2008, v němž se vyslovil tak, že: *„I. Zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů. II. Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správcí daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí“.*

Žalobou napadené rozhodnutí odvolacího orgánu nedostojí uvedeným požadavkům na něho kladeným.

Je tomu tak proto, že z napadeného správního rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2008, č.j. 4477/08-1300, není oproti rozsudku krajského soudu zřejmé, z jakých konkrétních důkazních prostředků finanční ředitelství vycházelo, jak je samo hodnotilo, které z provedených důkazů osvědčilo jako skutečné důkazy, jakou jim přiznávalo důkazní sílu a proč neprovedlo stěžovatelkou navrhované důkazní prostředky. Tato pochybení žalovaného odvolacího správního orgánu jsou o to zásadnější, když bylo původní řízení před správcem daně, resp. dokazování v průběhu daňové kontroly, jež předcházelo dodatečnému stanovení daně, stíženo procesními vadami, které ostatně konstatoval i sám žalovaný (absence výzvy k dokazování, porušení § 16 a § 31 zákona o správě daní a poplatků) v přípise ze dne 4. 2. 2008, č. j. 732/08 - 1300. V žádném případě nelze za daného skutkového stavu akceptovat postup žalovaného finančního ředitelství, které ve svém rozhodnutí toliko konstatuje, že „ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11. 7. 2007 v bodu kontrolní zjištění jsou podrobně popsány shromážděné důkazní prostředky a jejich hodnocení“, nebo že „důkazní prostředky, získané v průběhu daňového řízení, jejich hodnocení, a závěr, ke kterému správce daně dospěl jsou obsahem daňového spisu“ nebo že „správce daně další důkazní prostředky zhodnotil v úředním záznamu ze dne 22. 5. 2008“ a poté se toliko vypořádá s odvolacími důvody. Je tomu tak proto, že

předmětem soudního přezkoumání je nikoliv zpráva o daňové kontrole, úřední záznam nebo daňový spis, ale právě rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství. Pokud pak je toto rozhodnutí zatíženo uvedenými vadami, má to za následek nejen jeho nepřezkoumatelnost, ale ve svém důsledku je i pro stěžovatelku faktickou překážkou pro uplatnění relevantních žalobních námitek vůči žalobou napadenému rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že jen řádně a srozumitelně odůvodněné výroky správního rozhodnutí mohou být po věcné stránce podrobeny soudnímu přezkumu. Z ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. vyplývá, že soud v mezích žalobních bodů přezkoumává napadené výroky rozhodnutí a nikoliv jejich odůvodnění. Jen z odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí však lze dovozovat, z jakých skutkových a právních důvodů vycházel správní orgán při formulaci výroku soudem přezkoumávaného rozhodnutí. Z odůvodnění musí být proto jednoznačně patrné, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, z jakých důkazních prostředků při tom vycházel, jakou jim přikládal důkazní sílu a jak věc právně kvalifikoval. Pokud by tomu tak nebylo, a krajský soud by nepřezkoumatelné správní rozhodnutí přesto „přezkoumal“, byl by i jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Krajský soud by tak de facto nepřípustným způsobem předjímal rozhodnutí správních orgánů, tedy činil něco, co mu ze zákona nepřísluší.

Nelze však již přisvědčit stěžovateli, že by napadený rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, pokud jí v jeho odůvodnění neobjasní, zda vůbec a případně z jakých důvodů se odchýlil od některého ze svých dřívějších právních názorů. Obdobně není povinností soudu sdělovat stěžovateli, z jakého důvodu je jeho právní názor rozdílný od názoru vysloveného jiným soudem, zvláště když věci mají odlišný skutkový základ. Tato stěžovatelkou dovozovaná povinnost krajského soudu pro něj neplyne ani ze zákona (srov. § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. ve spojení s § 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.), ani z předestřené judikatury vyšších soudů. Povinnost vypořádat se přezkoumatelným způsobem s uplatněnými námitkami (žalobními body) totiž nelze zaměňovat za povinnost reagovat na každý jednotlivý, v řadě případů i absurdní a nebo s věcí nesouvisějící argument. Obecně lze proto konstatovat, že k přezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů stačí, pokud z nich vyplývá, jak soud věc uvažil, z jakých důkazů a úvah při tom vyšel, jak naložil (vypořádal se) s uplatněnými žalobními body, a jak naložil pro právní posouzení věci se zásadní žalobní argumentací. Obstojí proto i závěr krajského soudu o zákonnosti ukončení daňové kontroly, přestože se tento správní soud explicitně nevyslovil k výtce o absenci stanoviska správce daně ohledně vyjádření stěžovatelky při projednání zprávy o kontrole.

Obdobně nelze přisvědčit stěžovateli, že si krajský soud nesprávně vyložil žalobní bod 2.2a jako námitku požadující přezkoumání porušení ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k dani z přidané hodnoty, a nikoliv ve vztahu k úkonu ukončení kontroly. Při posouzení této kasační výtky je nutno vyjít z premisy, že stejně jako kvalitativní úroveň odvolání ve správním řízení předurčuje kvalitu rozhodnutí o něm, tak i kvalita správní žaloby zásadně předurčuje „kvalitu“ rozsudku správního soudu. Soudu totiž nepřísluší (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.) vyhledávat důvody a argumenty svědčící tvrzení toho kterého účastníka řízení. Pokud stěžovatelka v žalobním bodě 2.2a, toliko uvedla: *„Žalobce namítá, že při ústním jednání, jehož předmětem bylo projednání kontrolní zprávy, měl správce daně posoudit vyjádření žalobce podle skutečného obsahu bez ohledu na to, že*

nemělo formu žádosti o poskytnutí lhůty. K namítanému porušení povinnosti dbát základní zásady uvedené v § 2 odst. 7 daňového řádu se žalovaný nevyjádřil.“, nelze krajskému soudu důvodně vytýkat, že namítané porušení ustanovení § 2 odst. 7 cit. zákona posoudil ve vztahu k základní sporné otázce, a to, zda zprostředkovatelská služba byla prokázána či nikoliv. Je tomu tak proto, že stěžovatelka tuto svou kusou výtku krajskému soudu blíže nepředestřela (nerozvedla). Krajskému soudu pak nepřísluší jakkoliv předjímat, co vlastně chtěla stěžovatelka touto námitkou vyjádřit, resp. jak měla být věc či některý konkrétní úkon posouzen. Ani tato stížní námitka proto není opodstatněná.

Stěžovatelka se mýlí, pokud dovozuje, že krajský soud nesprávně pojal žalobní body 2.2b a 2.2c, když se jimi zabýval věcně, namísto toho, aby toliko posuzoval, zda se s týmiž námitkami vypořádal správní orgán přezkoumatelným způsobem. Podstatou těchto žalobních výtek nebylo posouzení souladu napadeného rozhodnutí s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, jak nyní stěžovatelka argumentuje v kasační stížnosti, ale nesprávný výklad ustanovení § 21 odst. 1 téhož zákona v souvislosti se zahájením daňové kontroly a namítaná vada řízení při postupu správce daně v doplňovacím řízení - rozpor s ustanovením § 48 odst. 6 cit. zákona - mající za následek nezákonnost, resp. nicotnost výzvy k dokazování. Tím, že krajský soud tyto výtky přezkoumal věcně, posoudil žalobní body v souladu se zákonem. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve spojení s těmito vytýkanými pochybeními správního soudu proto nemůže obstát.

Neobstojí také výtku stěžovatelky, že krajský soud nesprávně posoudil zákonnost výzvy, kterou jí byla uložena důkazní povinnost. Krajský soud zcela správně uvážil, že v řízení před správcem daně po postupu odvolacího správního orgánu v mezích § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků není vydání výzvy podle § 48 odst. 6 téhož zákona třeba. Je tomu tak proto, že citované ustanovení zákona o správě daní a poplatků toliko deklaruje oprávnění správce daně doplnit řízení, pakliže shledá, že nemůže posoudit všechny údaje odvolání z výsledků již provedeného řízení. O tento případ však v předmětné věci nešlo. Správce daně neshledal důvodu, aby k odvolání stěžovatelky řízení doplňoval. Právě naopak, věc postoupil spolu se spisovým materiálem a předkládací zprávou odvolacímu orgánu. Správce daně další úkony, které následně ve věci konal (doplnění řízení) tedy nečinil v intencích ust. § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, ale v mezích a způsobem předpokládaným ust. § 50 odst. 3 téhož zákona dle pokynu odvolacího orgánu. Jestliže krajský soud uzavřel, že napadená výzva obsahovala poukaz na ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a že tím splňovala veškeré náležitosti rozhodnutí (§ 32 zákona o správě daní a poplatků), je tento závěr správního soudu v souladu se zákonem.

Krajský soud v souladu se zákonem vyložil ustanovení § 49 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, pokud došel k závěru, že je v kompetenci odvolacího správního orgánu věc po té, co mu bylo správcem daně podle § 49 odst. 4 téhož zákona předloženo odvolání stěžovatelky, toto postoupit správci daně s pokyny k doplnění a odstranění vad řízení.

Podle ustanovení § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Správce daně může rozhodnout

o odvolání i v případě, že mu vyhoví pouze částečně. Proti takovému rozhodnutí je přípustné odvolání.

Podle ustanovení § 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Otázkou procesního postupu podle § 50 odst. 3 věty čtvrté zákona o správě daní a poplatků v návaznosti na ustanovení § 49 téhož zákona se správní soudy zabývaly již dříve. Nejnověji pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, které je dostupné na www.nssoud.cz, když vyslovil právní názor, že: „*I. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. II. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 tohoto zákona. Postup podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 citovaného zákona), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 tohoto zákona). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně*“.

V předmětné věci je nesporné, že postup podle ustanovení § 49 odst. 1 cit. zákona nebylo možno aplikovat, neboť odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru správce daně bylo žalovanému odvolacímu správnímu orgánu předloženo podle § 49 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a ten je následně přípisem ze dne 4. 2. 2008, č.j. 732/08-1300, s pokynem pro další řízení, postoupil správci daně. V důsledku uvedeného postupu správních orgánů, kdy nebylo o odvolání rozhodnuto správcem daně podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, přešla funkční příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán – finanční ředitelství. Ke zpětnému přenesení příslušnosti k vedení řízení na správce daně pak může dojít jen rozhodnutím nebo zákonem předpokládaným způsobem (§ 50 odst. 3 cit. zákona). Tak tomu bylo i v předmětné věci, když žalované finanční ředitelství věc postoupilo správci daně přípisem ze dne 4. 2. 2008, č.j. 732/08-1300, spolu s pokynem pro další řízení. Nic tedy nebránilo správci daně, aby „v mezích pokynu žalovaného“ odstraňoval vady řízení na poli dokazování před prvostupňovým správcem daně a zhodnotil výsledky doplněného řízení, seznámil s nimi stěžovatelku, a věc poté postoupil zpět odvolacímu správnímu orgánu k rozhodnutí. V uvedeném směru proto nelze právnímu závěru krajského soudu ničeho vytknout.

Krajský soud však v této souvislosti nesprávně uvážil o vytýkaném procesním pochybení (dílní procesní postup) správních orgánů při dokazování v doplňovacím řízení, tj. o procesu při aplikaci ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 1-4 zákona o správě daní a poplatků po té, co žalované finanční ředitelství věc postoupilo správci daně k odstranění vad a doplnění řízení.

Jak již dříve zdejší soud vyložil (srov. usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, bod 48), nelze dospět k závěru, že celé dokazování v průběhu odvolacího řízení - § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků - musí vždy provádět správní orgán prvního stupně. Ten tak může činit jen v limitech autoremedury (byť třeba částečné), jak i stěžovatelka opodstatněně namítala. Jinými slovy vyjádřeno, není-li dokazování možné v režimu zrušení a vrácení věci správci daně prvního stupně, ani v režimu autoremedury, musí být provedeno přímo odvolacím orgánem. Správci daně, byť by i byl k tomu odvolacím správním orgánem zavázán (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), tedy nepřísluší uvážít, které konkrétní daňovým subjektem (stěžovatelkou) navržené důkazní prostředky provede a které nikoliv, ale především mu nepřísluší doplněný skutkový stav právně vyhodnotit a rozhodnout o něm. Toto je výlučnou kompetencí odvolacího správního orgánu, kterým však správce daně (po postoupení věci dle § 49 odst. 4 cit. zákona) již není. Je tomu tak proto, že kompetence k vyhodnocení zjištěného skutkového stavu, k právní kvalifikaci a k rozhodnutí již přešla na odvolací správní orgán v důsledku dřívějšího postupu dle § 49 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Pokud správce daně, ať již na základě pokynu odvolacího správního orgánu nebo z vlastní iniciativy věc uváží a se svými závěry seznámí stěžovatelku, nejedná se ještě o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, neboť tím šetří práva stěžovatelky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, který je dostupný na www.nssoud.cz). Jinými slovy vyjádřeno, nemůže být k tíži stěžovatelky, pokud ji správce daně po případném odstranění vad a doplnění řízení seznámí s výsledky doplňujícího řízení, hodnocením nově shromážděných důkazních prostředků a popřípadě i s jejich právním hodnocením. Stěžovatelce je tak opětovně umožněno doplňovat a pozměňovat údaje odvolání, formulovat nové námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky, jež by novou právní kvalifikaci případně vyloučily.

Hodnocení zjištěného skutkového stavu věci tak, jak bylo provedeno v předmětném případě správcem daně v rámci ústního jednání dne 23. 4. 2008, popřípadě v úředním záznamu ze dne 22. 5. 2008, však postrádá ve vztahu ke konečnému rozhodnutí relevanci. Je tomu tak proto, že uvedené hodnocení nepředcházelo vydaným rozhodnutím správce daně (platebním výměřům) a ve vztahu k hodnocení skutkového stavu před rozhodnutím o odvolání bylo příslušné toliko finanční ředitelství. Pokud proto stěžovatelka i po projednání výsledků doplňujícího řízení, jak je popsáno v protokolu ze dne 23. 4. 2008, č.j. 114171/08/077540/1189, setrvala na svých důkazních návrzích ze dne 27. 3. 2008 k provedení výpovědí svědků T., H., L., a nadto podáním dne 12. 5. 2008 učinila další důkazní návrhy (*opakování/doplnění/ výpovědí svědků B., V., M., K., T., B. a N.; navrhla výslech zcela nových svědků K., V., P., V.; a provedení listinných důkazů*), bylo výlučnou povinností rozhodujícího odvolacího správního orgánu, aby se s těmito důkazními návrhy přezkoumatelně vyrovnal (tj. uvážil jejich provedení, popř. odůvodnil z jakých důvodů není třeba navrhované důkazy provést, nebo i opětovně za použití § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků uložil jejich provedení správci daně). Tímto způsobem ale finanční ředitelství nepostupovalo a naopak v uvedeném směru toliko poukázalo na právní závěry správce daně. Tímto postupem finanční ředitelství porušilo stěžovatelkou poukazované ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 zákona o správě daní a poplatků a ve svém důsledku zatížilo žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností, jak již bylo uvedeno. Jakýkoliv jiný výklad by nesporně popřel smysl odvolacího (apelačního) řízení

před finančním ředitelstvím. Umožňoval by, zvláště za situace, kdy stěžovatelka nebyla v průběhu celé daňové kontroly relevantním způsobem vyzvána ke splnění své důkazní povinnosti, aby správce daně každý - v odvolacím řízení navržený - důkazní prostředek posoudil jako neopodstatněný. Odvolací správní orgán by se pak nemusel navrženým důkazním prostředkem jakkoliv zabývat, a to právě s poukazem na jeho hodnocení správcem daně. Pokud pak za daného skutkového stavu krajský soud tuto zásadní žalobní argumentaci stěžovatelky vyhodnotil tak, že nedošlo k uvedeným procesním pochybením při dokazování v odvolacím řízení, posoudil věc v rozporu se zákonem.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů zrušil podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 2. 2009, č. j. 10 Ca 225/2008 - 49, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval všemi žalobními námitkami, přezkoumatelným způsobem se vypořádal s argumentací účastníků řízení a řádně odůvodnil svůj názor, který zaujme k jejich argumentaci. Teprve po té vydá rozhodnutí, které bude způsobilé k případnému kasačnímu přezkoumání a bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

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

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

V Brně dne 19. srpna 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu