



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Faisala Husseiniho a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **POLARM s. r. o.**, se sídlem Prokopa Holého 2574/1, Přerov, zastoupený JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Plaská 614/10, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2020, čj. 38065/20/5200-11432-700681, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 28. 7. 2021, čj. 65 Af 70/2020-45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 28. 7. 2021, čj. 65 Af 70/2020-45, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval tím, zda v rámci žalobních bodů měl krajský soud přihlížet k údajnému porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a pokud ano, zda tak učinil řádně (části III.1 a III.2). Ve zbytku se Nejvyšší správní soud zabýval správností závěrů krajského soudu o částečné nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (část III.3).

[2] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) dodatečným platebním výměrem z 3. 5. 2019, čj. 1093637/19/3107-50521-805061 (dále jen „dodatečný platební výměr“), doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 vyšší o částku 75 050 Kč, a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky představující doměřenou daň. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím uvedeným v záhlaví a dodatečný platební výměr jím potvrdil.

[3] Správce daně po provedené daňové kontrole, a po něm i žalovaný, dospěl k závěru, že náklady za pohonné hmoty a cestovné zahrnul žalobce do daňově účinných nákladů neoprávněně a v rozporu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tyto náklady měly v částce 8 681,06 Kč spočívat v čerpání pohonné hmoty Natural 95 do vozidel, která žalobce přepravoval pro svého smluvního partnera, a do sekačky, kterou prováděl údržbu travnatých ploch u místa podnikání. Náklady na cestovné pak tvořily částku 244 763 Kč. Tu měl žalobce dle výdajového pokladního dokladu č. 76 z 31. 12. 2014 (dále jen „pokladní doklad č. 76“) vyplatit Mgr. F. P. (jedinému společníkovi a jednateli žalobce) jako náhradu za používání silničního motorového vozidla nezahrnutého v žalobcově obchodním majetku. Žalobce dle daňových orgánů ve vztahu k oprávněnosti těchto nákladů neunesl své důkazní břemeno. Za dostatečné důkazy nepovažovaly daňové orgány mj. provedenou svědeckou výpověď, pokladní doklad č. 76, či knihu jízd v předložené podobě.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě. Ten jí rozsudkem uvedeným v záhlaví vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud shledal procesní pochybení žalovaného, který v odvolacím řízení neseznámil žalobce dle § 115 daňového řádu se svými skutkovými a právními závěry. Krajský soud totiž uzavřel, že žalovaný prováděl v odvolacím řízení dokazování, přičemž o knize jízd předložené již správci daně provedl vlastní hodnotící úvahu. Tato myšlenková činnost žalovaného dle krajského soudu přinesla nová skutková zjištění. Ta spočívala v závěru o nečitelném podpisu na pokladním dokladu č. 76 a měla se týkat i řady dalších skutečností, na základě kterých žalovaný došel k závěru, že předložená kniha jízd neprokazuje účel vynaložení uplatněného nákladu. Tato nová skutková zjištění byla dle krajského soudu pro žalobce překvapivá, neboť byla prvně sdělena až v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný tak podle krajského soudu fakticky prováděl v odvolacím řízení dokazování. Proto byl povinen seznámit žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání s novými zjištěními, jakož i s jejich hodnocením. Tím, že takto nepostupoval, zatížil své rozhodnutí nepředvídatelností a připravil žalobce o možnost adekvátní procesní obrany.

[6] Toto procesní pochybení se pak podle krajského soudu promítlo také do neprovedení svědecké výpovědi Mgr. C. Krajský soud sice přisvědčil žalovanému, že ve vztahu k vymezenému důvodu navrhované svědecké výpovědi, tedy počtu najetých kilometrů na jednotlivých pracovních cestách, nemůže svědek disponovat takovými informacemi, které by přispěly k řádnému zjištění stavu věci, a proto bylo možné se ztotožnit s důvody pro nevyhovění návrhu na provedení svědecké výpovědi. Kdyby ale žalovaný seznámil žalobce se zpochybněným účelem cesty a dal žalobci prostor k reakci, musel by se případně v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádat také s procesním návrhem na výslech svědka za účelem prokázání účelu pracovních cest. To však mohl žalobce v důsledku neseznámení sdělit až v žalobě.

[7] Důvodnou shledal krajský soud také námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí v části týkající se nevypořádání se s odvolací námitkou chybného vyloučení veškerých daňově uznatelných nákladů souvisejících s cestovným na základě nabytých pochybností pouze u dvou jízd. Krajský soud uvedl, že z vypořádání námítka není patrné, které jiné

pokračování

jízdy uvedené v knize jízd vykazují vytykané nesrovnalosti a v případě, že se nevyskytují u všech jízd, proč nedošlo pouze k částečnému neuznání těchto výdajů. Žalovaný podle krajského soudu neuvedl žádné úvahy, které jej vedly k závěru, že vícero jízd uvedených v knize jízd vykazuje nesrovnalosti v počtu najetých kilometrů. Nepřezkoumatelnost pak krajský soud shledal také v chybějícím hodnocení provedené svědecké výpovědi Ing. B. (k čerpání pohonných hmot). Pokud totiž žalovaný nechtěl tomuto důkazu přisvědčit, bylo jeho povinností se argumentačně vypořádat s tím, proč má za to, že tento důkaz nepodporuje tvrzení žalobce.

II. Kasační stížnost žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatel považuje závěry krajského soudu za nesprávné, a to jak z hlediska tvrzeného porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, tak z hlediska údajné nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

[10] Stěžovatel poukazuje především na to, že krajský soud shledal porušení § 115 odst. 2 daňového řádu v tom, že stěžovatel – jakožto odvolací orgán – prováděl dokazování, neboť o knize jízd předložené již před správcem daně provedl vlastní hodnotící úvahu. Tím ale podle stěžovatele postupoval krajský soud nepřípustně nad rámec žalobních námitek. Nadto je tento závěr krajského soudu nesprávný, neboť v odvolacím řízení stěžovatel neprováděl dokazování, ani nedospěl k hodnocení odlišnému od správce daně. Nebyly tedy naplněny zákonné podmínky pro aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu.

[11] Stěžovatel zdůrazňuje, že v žalobě nezazněla námitka týkající se porušení § 115 odst. 2 daňového řádu v souvislosti s knihou jízd. Žalobce takovou námitku mohl vznést, ale neučinil tak. Pokud krajský soud za žalobce takovou námitku domyslel, porušil tím dispoziční zásadu, kterou je ovládáno řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

[12] Z procesní opatrnosti se však stěžovatel vyslovil i k dalším závěrům krajského soudu. Namítl, že již správce daně dospěl k závěru, že knihu jízd vedl žalobce příliš obecně a nezanesl do ní potřebné údaje. V odvolacím řízení stěžovatel ohledně knihy jízd neučinil žádná nová skutková zjištění, toliko popsal zjištění správce daně jinými slovy a podrobněji.

[13] Stěžovatel dále uvedl, že žalobce v žalobě namítl porušení § 115 odst. 2 daňového řádu toliko ohledně podkladního dokladu č. 76. V tomto rozsahu se krajský soud pohyboval v rámci žalobních bodů, jeho závěry jsou však nesprávné. Stěžovatel totiž ohledně pokladního dokladu č. 76 nebyl povinen postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v odvolacím řízení stran daného dokladu nedospěl k odlišným skutkovým závěrům či zjištěním oproti správci daně. Naopak se se správcem daně ztotožnil v tom, že tento doklad není pro své nedostatky průkazným účetním záznamem k uznání vykázaných nákladů na cestovné. Od náhledu správce daně se nijak neodlišil, pouze doplnil informaci o nečitelnosti podpisu na dokladu. Podrobnější popis či popis zjištění odlišnými slovy, než zvolil v prvostupňovém řízení správce daně, nelze stavět na stejnou úroveň jako učinění zcela nových zjištění v odvolacím řízení v důsledku provedení dokazování

odvolacím orgánem. Nebylo tedy na místě postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, a pokud krajský soud zastával opačný názor, pak se mýlí.

[14] Žalobce se dle stěžovatele mohl procesně bránit již v daňovém řízení. Žalobce v odvolání nenamítal, že kniha jízd vykazuje vytykané nedostatky, nýbrž se zaměřil jen na argumentaci, podle které nebyl povinen konkrétní údaje v knize jízd uvést. Ohledně knihy jízd a pokladního dokladu č. 76 tedy žalobce nebyl připraven o možnost bránit se proti skutkovým zjištěním správce daně, tohoto prostoru však relevantně nevyužil. To se týká i závěru krajského soudu, podle kterého žalobce mohl za účelem prokázání účelu vykázaných cest navrhnout svědeckou výpověď Mgr. R. C. až v rámci žaloby. Tuto svědeckou výpověď mohl žalobce navrhnout již v daňovém řízení. Učinil tak ale pouze ve spojení s prokázáním počtu najetých kilometrů v souvislosti s obchodním jednáním žalobce s Mgr. C. Takový důkazní návrh ale nebyl relevantní. Krajský soud vyjádřil názor, že žalobce mohl v případě, že by byl seznámen postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu, navrhnout provedení výsledku svědka Mgr. R. C. ohledně prokázání účelu cesty. V takovém případě by podle krajského soudu odmítnutí provedení tohoto důkazního prostředku ze strany stěžovatele neobstálo. To ale stěžovatel považuje za čistou spekulaci. Krajský soud totiž domýšlí návrhy za žalobce, a to navíc v situaci, kdy žalobce mohl předmětný návrh učinit už v daňovém řízení, ale neučinil tak.

[15] Nepřípadný je i závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (bod [7]). Vypořádání odvolací námítky, podle které došlo k chybnému vyloučení veškerých daňově uznatelných výdajů souvisejících s cestovním na základě nabytých pochybností pouze u dvou jízd, se nachází v bodě 61 napadeného rozhodnutí. V něm stěžovatel žalobci vysvětlil, že uplatněné náklady související s cestovním nebyly vyloučeny na základě dvou referenčních příkladů uvedených správcem daně. Správce daně uvedl dvě jízdy ve zprávě o daňové kontrole a při ústním jednání dne 4. 3. 2019 pouze jako příklad pro ilustraci, avšak nesrovnalosti byly zjištěny u všech jízd. Veškerá zjištění shrnutá v rozhodnutí se vztahují ke všem jízdám.

[16] Podobně se tomu má u tvrzení krajského soudu, že v napadeném rozhodnutí chybí hodnocení provedené svědecké výpovědi Ing. B. Tak tomu však není. Hodnocení této svědecké výpovědi stěžovatel provedl. Dospěl k závěru, že svědecká výpověď Ing. B. nepřinesla takové konkrétní informace, které by bez jakýchkoliv pochybností a přesvědčivě objasnily skutečnosti, které jsou pro daňovou účinnost spotřebovaných pohonných hmot relevantní. Tato výpověď byla příliš obecná a sama o sobě nemohla prokázat žalobcovo tvrzení, které nebylo podpořeno jinými důkazními prostředky.

[17] K podané kasační stížnosti se žalobce nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Kasační stížnost je důvodná.

III.1 Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu – hodnocení knihy jízd a výpovědi svědka C.

[19] Stěžejní důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí představovalo pro krajský soud porušení § 115 odst. 2 daňového řádu (body 38 a 40 napadeného rozsudku). Dle tohoto ustanovení *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před*

pokračování

vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Podle krajského soudu stěžovatel v odvolacím řízení z důkazů, které byly předloženy již správci daně, vyvodil nová skutková zjištění, došel k jiným závěrům než správce daně a tím „fakticky provedl dokazování“. Proto měl povinnost seznámit žalobce se svými takto učiněnými skutkovými a právními zjištěními. Podle krajského soudu se toto nové hodnocení týkalo předložené knihy jízd a pokladního dokladu č. 76.

[20] Ohledně údajné povinnosti stěžovatele postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k závěrům, které učinil v souvislosti s knihou jízd, je třeba přisvědčit stížným námitkám. Krajský soud zde zjevně vybočil z hranic vymezených uplatněnými žalobními body. Žalobce totiž v žalobě spojoval porušení § 115 odst. 2 daňového řádu výlučně s hodnocením pokladního dokladu č. 76 v odvolacím řízení (body 29 až 31 žaloby). Naopak námitky týkající se knihy vztáhl jen k tomu, jak stěžovatel hodnotil předloženou knihu jízd, resp. tvrdil, že knihu jízd ve formě požadované stěžovatelem vůbec nebyl povinen vést. Nijak však tyto otázky nespojil s porušením § 115 odst. 2 daňového řádu, potažmo v žalobě netvrdil, že by v této souvislosti stěžovatel citované ustanovení porušil.

[21] Řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční. Je na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, bude brojit žalobou u soudu či nikoliv; je na něm, aby v žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s). Soud je při přezkoumání správního rozhodnutí tímto rozsahem vázán. Nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je soud oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu, přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a jen v mezích žalobních bodů, jak plyne z § 75 odst. 2 s. ř. s. Zrušit napadené rozhodnutí z jiných důvodů (bez příslušné námitky) může soud jen ve výjimečných případech. Mezi takové vady, k nimž má soud přihlížet z úřední povinnosti, a které jsou vymezeny judikaturou úzce, porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nespadá. V oblasti daňového řízení se typicky jedná o otázku prekluze (rozsudek NSS z 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS; k jiným takovým případům podrobně Kühn, Z. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 604 až 608, body 15 až 25).

[22] Ke stejným závěrům dospívá i již citovaná komentářová literatura, dle které „[j]edním z klíčových principů, na kterých je soudní přezkum rozhodnutí založen, je přezkum jen v mezích (včas uplatněných) žalobních bodů. Soud se může zabývat jen takovými žalobními body (důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí), které žalobce v žalobě uplatnil. I kdyby snad soud viděl v rozhodnutí vady, které však žalobce neuplatnil, nemůže je sám o své vůli identifikovat a rozhodnutí zrušit. Tím by překročil závazný požadavek § 75 odst. 2. [...] Vykročení z limitů přezkumu dle § 75 odst. 2 je závažnou procesní vadou, kterou by měl NSS identifikovat i bez výslovného upozornění v kasační stížnosti. Pokud tedy soud překročí žalobní body stanovené žalobou a mimo zákonem stanovené výjimky zruší správní rozhodnutí z

důvodu, který nebyl uveden v žalobě, tedy v rozporu s § 75 odst. 2, jde o tzv. jinou vadu řízení před soudem dle § 103 odst. 1 písm. d), která bude pravidelně důvodem zrušení rozhodnutí krajského soudu, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Taková vada nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé zejména tehdy, musel-li by krajský soud napadené rozhodnutí beztak zrušit, a to pro jinou vadu výslovně v žalobním bodě vytýkanou, anebo pro vadu, kterou měl soud za povinnost sám zjistit i bez tomu odpovídajícího žalobního tvrzení [blíže k tomu viz výklad k § 103 odst. 1 písm. d)].“ (Kühn, Z., tamtéž, s. 604, body 12 a 14)

[23] Rozsudek krajského soudu tedy trpí vadou řízení dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Závěry týkající se porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, které byly pro rozhodování krajského soudu zásadní, neobstojí jak ohledně hodnocení knihy jízd, tak ohledně úvah, které nad rámec žalobních bodů krajský soud uvedl v souvislosti s důvody pro neprovedení výslechu svědka Mgr. C. (bod 40). Ani ve spojení s touto otázkou žalobce nenadnesl argument o porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. V dalším řízení se bude krajský soud zabývat návrhem na výslech svědka Mgr. C. toliko v rámci uplatněných žalobních bodů. Ve stejném rozsahu se bude zabývat i otázkou hodnocení dalších důkazních prostředků (zejména knihy jízd) či procesu dokazování obecně.

III.2 Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu – hodnocení pokladního dokladu č. 76

[24] I přes shora uvedené je však třeba se zabývat tím, zda obstojí zbývající závěry krajského soudu vyslovené v hranicích vymezených žalobními body). V prvé řadě jde o porušení § 115 odst. 2 daňového řádu ve spojení s hodnocením podkladního dokladu č. 76.

[25] Ze znění § 115 odst. 2 daňového řádu (bod [19]), stejně jako z judikatury, plyne, že „provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil“ (rozsudek RS NSS z 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, bod 75). Je přitom „bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si [odvolací orgán] obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. [...] Stejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních“ (rozsudek RS NSS čj. 1 Afs 438/2017-52, body 67 a 68).

[26] Z hlediska posouzení závěrů krajského soudu je tedy důležité, zda stěžovatel v odvolacím řízení fakticky prováděl dokazování (byť vycházel z pokladů, které byly již ve spise správce daně), resp. zda prováděl nové právní či skutkové hodnocení těchto důkazů.

[27] Ze zprávy o daňové kontrole z 26. 4. 2019 je zřejmé, že již správce daně měl pokladní doklad č. 76 k dispozici. Ve spojení s předloženou knihou jízd (která měla být součástí daného dokladu) jej hodnotil jako nedostatečný z hlediska prokázání daňově účinných nákladů v podobě cestovního zaúčtovaného jako náhrada za používání silničního motorového vozidla nezahrnutého v obchodním majetku žalobce (s. 5 a 6 zprávy o daňové kontrole; obdobně s. 6 a 7 protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze 4. 3. 2019). Kniha jízd dle správce daně neobsahovala dostatek údajů pro to, aby prokázala žalobcova tvrzení. Účel pracovních cest v ní byl popsán příliš obecně a nebyl doložen

pokračování

žádnými jinými důkazními prostředky, přičemž v některých případech neodpovídaly uváděné počty ujetých kilometrů vzdálenostem mezi místy, která byla v knize jízd zapsána. V návaznosti na to stěžovatel následně v případě pokladního dokladu č. 76 zmínil v napadeném rozhodnutí mj. to, že na tomto dokladu je nečitelný podpis.

[28] V žalobě pak žalobce v této souvislosti namítl, že porušení § 115 odst. 2 daňového řádu spatřuje v tom, že „žalovaný nesplnil svou zákonnou povinnost a odepřel žalobci možnost zvrátit nové skutkové zjištění žalovaného v podobě údajně nečitelného podpisu na předmětném Výdajovém pokladním dokladu“. Jinou otázku, než konstatování nečitelného podpisu, žalobce v tomto kontextu nenadnesl. Tím se tedy z hlediska mezi soudního přezkumu otázka řešená před soudem omezila toliko na to, zda „novou“ zmínku v napadeném rozhodnutí o nečitelném podpisu na pokladním dokladu č. 76 lze hodnotit jako nové skutkové zjištění, resp. odlišný právní názor, který by ovlivnil odvolací rozhodnutí v neprospěch odvolatele (žalobce).

[29] Nejvyšší správní soud konstatuje, že poznámku o nečitelném podpisu na pokladním dokladu č. 76, kterou stěžovatel uvedl v napadeném rozhodnutí nad rámec závěrů již zaujatých správcem daně, nelze považovat za důvod pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Již správce daně totiž považoval tento doklad za nedostatečný z hlediska prokázání žalobcových tvrzení. Stěžovatel tak svým hodnocením nijak věc neovlivnil „v neprospěch odvolatele“. Stěžovatel svou poznámku o neprůkaznosti daného dokladu pro nečitelnost podpisu jen v krátkosti doplnil jeden z možných důvodů pro pochybnosti o dokladu. Zároveň nešlo o nosné konstatování, na němž by stěžovatel své rozhodnutí vystavěl (to spočívalo ve značné neurčitosti knihy jízd, ať již z hlediska přesného počátku a konce jednotlivých cest nebo místa jednání a účelu těchto cest). Nejvyšší správní soud je proto stejného názoru jako stěžovatel, že podrobnější popis či popis zjištění jinými slovy, než které zvolil v prvostupňovém rozhodnutí správce daně, nelze stavět na stejnou úroveň jako získání zcela nových skutkových zjištění v odvolacím řízení v důsledku provedení dokazování odvolacím orgánem. Takový postup nemůže být podroben povinnosti seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Jak poznamenává i stěžovatel, dovedeno *ad absurdum* by totiž jakékoliv odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které by doslovně nekopírovalo úvahy správce daně sdělené v prvostupňovém rozhodnutí, bylo nutno považovat za nová skutková zjištění, pročez by byl odvolací orgán povinen provádět seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu vždy (s výjimkou případů, kdy by odvolací orgán doslovně překopíroval závěry prvostupňového správce daně, což by však pro změnu mohlo vyvolávat pochybnosti o přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání).

[30] Je třeba vzít také v potaz, že smysl § 115 odst. 2 daňového řádu spočívá též v tom, aby byl vytvořen procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem nad provedeným dokazováním v odvolacím řízení. Jde o to, aby daňový subjekt měl možnost procesní obrany proti novým skutkovým zjištěním (či právnímu hodnocení) tak, aby pro něj odvolací rozhodnutí nebylo překvapivé (srov. body 73 a 74 rozsudku RS NSS čj. 1 Afs 438/2017-52). V posuzovaném případě však toliko na základě zmínky o nečitelnosti podpisu na podkladním dokladu č. 76 nelze vytvořit konstrukci o překvapivosti napadeného rozhodnutí. Hodnocení nedostatečnosti daného dokladu totiž zůstalo v prvním i druhém stupni daňového řízení stejné.

[31] Rovněž závěr krajského soudu o nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro porušení § 115 odst. 2 daňového řádu v souvislosti s hodnocením pokladního dokladu č. 76 shledává Nejvyšší správní soud nesprávným.

III.3 Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

[32] Poslední důvody, pro které krajský soud považoval napadené rozhodnutí za nezákonné (nepřezkoumatelné), jsou dva. Prvním je to, že stěžovatel měl bez podrobnějšího zdůvodnění vyloučit veškeré daňově uznatelné výdaje související s cestovným jen na základě nabytí pochybností toliko u dvou jízd. Druhým důvodem má být nevypořádání se s hodnocením výpovědi svědka B.

[33] Ohledně zmíněných – a údajně nedostatečně zdůvodněných – pochybností se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se stěžovatelem. V bodě 61 napadeného rozhodnutí se stěžovatel s příslušnými odvolacími námitkami vypořádal. Tam stěžovatel uvedl, že žalobcem uplatněné náklady související s cestovným nebyly vyloučeny jen na základě správce daně uvedených dvou referenčních příkladů (nesrovnalosti v počtu najetých kilometrů). Správce daně uvedl dotčené dvě jízdy ve zprávě o daňové kontrole (str. 6 zprávy o daňové kontrole) a při ústním jednání dne 4. 3. 2019 pouze jako příklad pro ilustraci. Nesrovnalosti však správce daně konstatoval u všech jízd. Veškerá zjištění shrnutá v rozhodnutí stěžovatele (body 39 až 46) se vztahovala ke všem jízdám (obecně označený účel pracovních cest, nesrovnalost spočívající v uvedení počtu kilometrů větším než obvyklém podle veřejných databází, nedostatek podstatných náležitostí v předložené knize jízd, nedoložení jiných důkazních prostředků). Stěžovatel proto uzavřel, že jelikož žalobce jiné důkazní prostředky nedoložil a identifikované nesrovnalosti nijak blíže neobjasnil, pochybnosti správce daně ohledně těchto nákladů nebyly odstraněny. Stížní argumentaci lze přisvědčit také v tom, že obdobnou námitku žalobce vznesl již v řízení před správcem daně. Její vypořádání se nachází na s. 15 zprávy o daňové kontrole. Tam správce daně uvedl: *„Správce daně nesouhlasí s názorem daňového subjektu, že si správce daně vybral dvě konkrétní jízdy, zjistil v nich nesrovnalosti a na základě této skutečnosti zpochybnil náklady za všechny realizované cesty. Správce daně v protokolu o ústním jednání čj. 276617/19/3107-60561-809613 uvedené dvě jízdy uvedl jako příklad (označeno zkratkou Např.:.): pro ilustraci jedné z nesrovnalostí, které se v předložené knize jízd objevily.“*

[34] Vypořádání se s příslušnou odvolací námitkou je tedy přezkoumatelné. Otázka, zda se jedná o věcně správné vypořádání se, je věcí druhou. Tím se ovšem bude muset zabývat nikoli nyní Nejvyšší správní soud, ale krajský soud v dalším řízení.

[35] Obdobně považuje Nejvyšší správní soud za nesprávný závěr krajského soudu o tom, že se stěžovatel nevypořádal s hodnocením výpovědi svědka Ing. B. Ten se v daňovém řízení vyjadřoval k čerpání pohonných hmot do vozidel, které žalobce převážel pro svého smluvního partnera.

[36] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že danou svědeckou výpověď provedl správce daně, který ji vyhodnotil na s. 5 zprávy o daňové kontrole. Žalobce s tímto hodnocením nesouhlasil, což vyjádřil v odvolání. Na tyto námitky stěžovatel dostatečně podrobně reagoval v bodě 49 napadeného rozhodnutí. Tam uvedl, že svědek sice popsal způsob zabavování vozidel, a přisvědčil, že pohonné hmoty musely být do dotčených motorových

pokračování

vozidel čerpány (což správce daně ve výsledku kontrolního zjištění nerozporoval), avšak tato výpověď nepřinesla takové konkrétní informace, které by bez jakýchkoli pochybností a přesvědčivě objasnily skutečnosti, které jsou pro daňovou účinnost spotřebovaných pohonných hmot relevantní. Současně stěžovatel uvedl, že žalobce nepředložil žádné další důkazní prostředky, které by výpověď svědka podpořily. Stěžovatel dále přisvědčil žalobci v tom, že svědecká výpověď není důkazním prostředkem nižší důkazní síly, avšak dodal, že správce daně tuto výpověď hodnotil jako jakýkoliv jiný důkazní prostředek získaný v průběhu daňové kontroly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, tj. každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti.

[37] Podle Nejvyššího správního soudu tedy z napadeného rozhodnutí hodnocení svědecké výpovědi Ing. B. jasně vyplývá. Rozhodnutí stěžovatele tak v tomto aspektu nelze považovat za nepřezkoumatelné. Opět pak Nejvyšší správní soud poznamenává, že nyní nehodnotí, zda se jedná o věcně správné hodnocení příslušné odvolací námitky, resp. daného důkazního prostředku. To bude v dalším řízení na krajském soudu. Ten se tomuto hodnocení nemůže vyhýbat odkazem na údajně nedostatečné vypořádání odvolací námitky.

[38] V této souvislosti Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že „*nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat“ (rozsudek NSS z 27. 2. 2019, čj. 8 Afs 267/2017-38, bod 16).*

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž je krajský soud vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. února 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu