ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **TOLLMI Milevsko spol. s r. o.,** se sídlem Plaská 622/3, 150 00 Praha 5 - Malá Strana, zastoupené Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, 397 01 Písek, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2010, č. j. 39/10-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2010, č. j. 10 Af 34/2010 - 51,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2010, č. j. 10 Af 34/2010 - 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 12. 2. 2010, č. j. 39/10-1200, žalovaný k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku ze dne 13. 8. 2009, č. j. 20250/09/098970303465, tak, že snížil částku dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 z 2 048 020 Kč na 609 700 Kč.

Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích; ten rozsudkem ze dne 23. 6. 2010, č. j. 10 Af 34/2010 - 51, žalobu zamítl. V odůvodnění uvedl, že nemohl připustit zastoupení žalobkyně na jednání konaném dne 23. 6. 2010 jiným daňovým poradcem, než kterému byla udělena plná moc. Podle § 35 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."), musí zástupce účastníka jednat osobně, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Zvláštní úpravu obsahuje pouze zákon o advokacii ve vztahu k zastoupení klienta advokátem a možnosti jeho substituce, což na daný případ daňového poradce nedopadá. Závěrem krajský soud zdůraznil, že

žalobkyně je v řízení před soudem zastoupena daňovým poradcem Ing. K. Č. a tento daňový poradce musí jednat osobně; jeho další zastoupení jiným daňovým poradcem je nepřípustné.

K otázce zákonnosti napadeného rozhodnutí krajský soud konstatoval, že veškeré důkazní prostředky včetně svědeckých výpovědí byly hodnoceny v souladu s § 2 odst. 3 a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád"). Vyplacení cestovních náhrad podle výdajových pokladních dokladů nebylo prokázáno. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno a ze samotných pokladních dokladů nelze učinit závěr, že by cestovní náhrady zaměstnancům vyplaceny byly, pokud z dalších důkazů, zejména ze svědeckých výpovědí, vyplynulo, že tomu tak nebylo.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka") napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítajíc, že nepřipuštění jejího substitučního zmocněnce k jednání dne 23. 6. 2010 představovalo tak závažnou vadu řízení, že rozsudek krajského soudu musí být zrušen. Zákon o daňovém poradenství umožňuje substituční zastupování daňových poradců v § 6 odst. 6 zákona. Stěžovatelka s takovou změnou v osobě zástupce svůj nesouhlas nevyjádřila a její zmocněnec svou substituci soudu písemně oznámil. Nepřipuštěním zástupce stěžovatelky tak bylo zasaženo do jejích ústavních práv, konkrétně práva na osobní účast v řízení.

Dále stěžovatelka namítla i věcné pochybení v řízení před krajským soudem a zdůraznila, že podle zákona o účetnictví je povinností všech účetních jednotek účtovat o veškerých skutečnostech, proto by bylo nepředstavitelné, aby stěžovatelka o nějakém, navíc zákonném, nároku neúčtovala. Základním principem účetnictví je posuzování vynaložených nákladů a dosažených výnosů bez ohledu na jejich zaplacení. Stěžovatelka proto zcela odmítá závěr krajského soudu, že pro uznání cestovních nákladů je rozhodné jen faktické poskytnutí náhrad, tedy skutečnost, že daňový subjekt tyto náhrady opravdu vynaložil. Takový závěr odporuje nejen zákonu o účetnictví, ale rovněž zákonu o daních z příjmů, neboť uplatnění tohoto daňového nákladu není v zákoně podmíněno zaplacením.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve poznamenal, že mu nepřísluší hodnotit správnost procesního postupu krajského soudu, který vyloučil zástupce stěžovatelky z ústního jednání. Nepřisvědčil dále kasační námitce, že náhrady za pracovní cesty, byť nebyly zaměstnancům vyplaceny, představují daňově uznatelný náklad. Žalovaný uvedl, že daňově uznatelným nákladem není jakákoliv skutečnost, jež byla daňovým subjektem hrazena či měla být hrazena, nýbrž pouze ta, která splní podmínky vymezené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. náklady, které poplatník skutečně vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Stěžovatelka v posuzovaném případě předložila výdajové pokladní doklady a tvrdila, že vyplatila určitou částku (v převážné většině případů v eurech) svým zaměstnancům jako cestovní náhrady. Výdajové pokladní doklady ovšem samy o sobě neznamenají, že se jedná o náklad daňově účinný; stejně tak zaplacení určité částky deklarované stěžovatelkou jako cestovní náhrada není důkazem, že se jedná o náklad daňově účinný. Závěrem žalovaný konstatoval, že stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala, že vyplatila zaměstnancům cestovní náhrady podle výdajových pokladních dokladů, tudíž neunesla důkazní břemeno a neprokázala oprávnění daňové uznatelnosti těchto položek, o nichž tvrdila, že jsou cestovními náhradami.

Proto správce daně uvedené částky z nákladů daňově účinných vyloučil. Závěrem žalovaný navrhl, aby byla kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou porušení ústavně zaručených práv stěžovatelky v řízení před krajským soudem, jež mělo být způsobeno tím, že krajský soud na jednání konaném dne 23. 6. 2010 nepřipustil zastoupení stěžovatelky jiným daňovým poradcem [důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Z ustanovení § 35 odst. 2 s. ř. s. plyne, že *nestanoví-li tento zákon jinak, může být účastník zastoupen advokátem, popřípadě jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů, týká-li se návrh oboru činnosti v nich uvedených. Za zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb.* Ze sedmého odstavce citovaného ustanovení se dále podává, že *v téže věci může mít účastník jen jednoho zástupce. Zástupce musí jednat osobně, nestanoví-li tak zvláštní zákon výslovně jinak.*

Případem zvláštního zákona, který umožňuje zástupci účastníka řízení nechat se zastupovat dalším zmocněncem (substitutem) je typicky zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů. Podle ustanovení § 26 citovaného zákona se *advokát v rámci svého pověření může dát zastoupit jiným advokátem (odstavec 1). Nestanoví-li zvláštní předpis jinak, může advokáta při jednotlivých úkonech právní pomoci zastoupit i zaměstnanec advokáta nebo advokátní koncipient (odstavec 2).* Obdobnou právní úprava obsahuje rovněž zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky (dále též „zákon o daňovém poradenství"). Podle ustanovení § 6 odst. 6 citovaného zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2010, se *daňový poradce při poskytování daňového poradenství podle smlouvy může dát zastoupit jiným daňovým poradcem. Při jednotlivých úkonech může daňového poradce zastoupit i jeho pracovník. Zastoupení v těchto případech není možné, pokud klient se zastoupením vyjádří nesouhlas.*

Ze spisu vyplynuly následující skutečnosti. Plnou mocí ze dne 12. 4. 2010 založenou na č. l. 3 soudního spisu stěžovatelka zmocnila daňového poradce Ing. K. Č., aby ji zastupoval v soudním řízení proti napadenému rozhodnutí žalovaného. Uvedená plná moc neobsahuje vyjádření stěžovatelky, že nesouhlasí se substitučním zastupováním Ing. K. Č. jiným daňovým poradcem. Přípisem doručeným krajskému soudu dne 21. 6. 2010 (č. l. 43 soudního spisu) se daňový poradce Ing. Č. omluvil z jednání nařízeného na 23. 6. 2010 a současně soudu oznámil, že ho na předmětném jednání zastoupí kolega Ing. F. M., daňový poradce. Z protokolu o jednání před krajským soudem dne 23. 6. 2010 (č. l. 46 – 47 soudního spisu) pak vyplývá, že stěžovatelka se osobně jednání nezúčastnila. Nedostavil se ani zástupce stěžovatelky Ing. K. Č. Po zahájení jednání byla přečtena omluva Ing. Č. z jednání a dále krajský soud konstatoval, že daňový poradce „*Ing. F. M. se dostavil k jednání a k dotazu soudu sdělil, že nemá žádnou plnou moc udělenou žalobcem, o zastoupení byl Ing. K. Č. požádán telefonicky. K dotazu soudu Ing. F. M. sděluje, že*

*s daňovým poradcem Ing. K. Č. se o zastoupení telefonicky dohodli a Ing. F. M. zastoupení přijal.*" Poté bylo vyhlášeno usnesení, že se zastoupení stěžovatelky Ing. F. M. nepřipouští. Následně probíhalo jednání v nepřítomnosti stěžovatelky.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 6. 8. 2010, č. j. 5 Afs 12/2010 - 80, dostupném na www.nssoud.cz, smysl právního zastoupení je „*zcela zřejmý: právní profesionál má garantovat kvalifikované uplatňování práv účastníka řízení v příslušném řízení (viz také stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 21. 05. 1996, sp. zn. Pl.ÚS-st 1/96). Český právní řád přitom rozlišuje případy, kdy právní zastoupení je fakultativní a naopak kdy je dán „přímus*" *zastoupení, tj. kvalifikované zastoupení představuje podmínku řízení. Soudní řád správní v tomto směru odlišuje řízení žalobní, odehrávající se před krajským soudem, kde platí zásada fakultativního zastoupení. (...) V žalobním řízení je tedy ponecháno zcela na vůli účastníka, zda si zvolí zástupce (...), a to bez ohledu na to, zda by toho byl jinak schopen sám. Důvody tohoto kroku nelze spatřovat jen v nedostatku příslušného právního vzdělání, ale např. i ve vyšší míře objektivity zástupce, jeho konkrétní specializaci na daný problém, v možné procesní taktice apod.*"

Obecně platí, že účastník řízení může být v řízení před správními soudy zastoupen advokátem, případně jinou osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Oprávnění zvolit si zástupce je zaručeno i v ústavní rovině (čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), přičemž „*jeho smyslem je poskytnout procesním právům a povinnostem účastníka kvalifikovanou ochranu. Zástupce vybavený plnou mocí pro celé řízení je oprávněn ke všem úkonům, které může v řízení učinit účastník (...). Je-li účastník zastoupen, realizuje svá procesní práva a povinnosti prostřednictvím svého zástupce.*" [srov. nález sp. zn. I. ÚS 1084/08 ze dne 18. 6. 2008 (N 111/49 SbNU 599), http://nalus.usoud.cz/].

Z ustálené judikatury Ústavního soudu vyplývá, že „[k] *základním zásadám řádného a ústavního pořádku republiky, odpovídajícím výkonu spravedlnosti a zejména také ústavně zaručeným podmínkám práva na soudní ochranu (hlava pátá čl. 36 a násl. Listiny základních práv a svobod), náleží - nikoli v poslední řadě - také veřejnost soudních jednání (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a právo účastníka soudního řízení se jej s příslušnými procesními právy zúčastnit. (...) Respekt k ústavně zaručenému právu na soudní ochranu, resp. k právu na přístup k soudu předjímá, že (ex lege založené) výjimky z uvedeného pravidla přitom třeba vykládat adekvátním, případně restriktivním způsobem (...); totiž tak, že jednotlivá ustanovení jednoduchého práva jsou orgány veřejné moci povinny interpretovat a aplikovat v první řadě vždy z pohledu účelu a smyslu ochrany ústavně garantovaných základních práv a svobod.*" [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3114/07 ze dne 19. 6. 2008 (N 113/49 SbNU 621), http://nalus.usoud.cz/].

Podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod *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*. V nálezu sp. zn. I. ÚS 18/04 ze dne 19. 10. 2004 (N 148/35 SbNU 77), dostupném na http://nalus.usoud.cz/, Ústavní soud zdůraznil, „*že každý, kdo je účastníkem řízení před soudy, má právo se ve své věci takového řízení (jednání před soudy) osobně účastnit, bez ohledu na to, zda by jeho přítomnost měla vliv na vynesení rozhodnutí. Jestliže soud přítomnost účastníkům řízení neumožní (...) lze v jeho postupu spatřovat porušení ústavního práva účastníka, daného čl. 38 odst. 2 Listiny.*" [obdobně srov. např. nález sp. zn. I. ÚS 560/03 ze dne 26. 4. 2005 (N 92/37 SbNU 261), nebo nález sp. zn. II. ÚS 2767/07 ze dne 19. 3. 2008 (N 59/48 SbNU 867), oba dostupné na http://nalus.usoud.cz/].

Napadené rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích tak ve shodě se shora citovanou judikaturou Ústavního soudu nelze než kvalifikovat ve smyslu aplikace svévolné, přičemž relevance porušení ustanovení § 35 odst. 7 s. ř. s. ve spojení s § 6 odst. 6 zákona o daňovém poradenství se v posuzovaném případě promítá v rovině kautel zaručených ústavním pořádkem v odnětí práva stěžovatelky na přístup k soudu, nalézajícího odrazu v procesní možnosti skutkově a právně argumentovat, tj. reálně a efektivně jednat před soudem ve své věci (obdobně srov. shora citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3114/07). Lze tak dovodit, že krajský soud tím, že nesprávným postupem odňal zástupci stěžovatelky v průběhu řízení možnost jednat před soudem, porušil především čl. 38 odst. 2 Listiny a dále - ve svých důsledcích - i právo na právní pomoc zakotvenou v čl. 37 odst. 2 Listiny a právo každého domáhat se stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny [obdobně srov. nález sp. zn. I. ÚS 729/01 ze dne 28. 8. 2002 (N 108/27 SbNU 205), http://nalus.usoud.cz/].

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že skutečnost, že krajský soud nepřipustil na jednání konaném dne 23. 6. 2010 zastoupení stěžovatelky daňovým poradcem Ing. F. M., byť byl o substitučním zastoupení Ing. Č. daňovým poradcem Ing. M. včas informován, představuje závažné porušení ústavně zaručených práv stěžovatelky, a ve svém důsledku i vadu řízení před krajským soudem, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Z tohoto důvodu se zdejší soud nezabýval další námitkou obsaženou v kasační stížnosti, že náhrady za pracovní cesty představují daňově uznatelný náklad, i když nebyly zaměstnancům stěžovatelky vyplaceny.

S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. Bude na krajském soudu, aby v dalším řízení předvolal účastníky k novému ústnímu jednání, na němž jim bude dána možnost jednat před soudem ve své věci a skutkově či právně argumentovat. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 24. listopadu 2010

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu