

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **Strojírny Ostrov s. r. o.**, se sídlem Tylova 1/57, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 8. 2006, č. j. 7428/06-120J, 7430/06-120J, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 12. 2008, č. j. 30 Ca 93/2006 – 67,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. 12. 2008, č. j. 30 Ca 93/2006 – 67 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Výrokem I. kasační stížností napadeného rozsudku zrušil Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství ze dne 17. 8. 2006, č. j. 7428/06-120J, a č. j. 7430/06-120J. Rozhodnutím č. j. 7428/06-120J změnil žalovaný dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ostrově (dále jen „správce daně“) č. j. 8212/00/129970 ze dne 25. 2. 2000, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 3 261 960 Kč tak, že vyměřenou daň snížil na částku 2 349 360 Kč. Rozhodnutím č. j. 7430/06-120J změnil žalovaný dodatečný platební výměr č. j. 8215/00/129970 ze dne 25. 2. 2000, kterým byla žalobci

dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 23 434 600 Kč tak, že vyměřenou daň snížil na částku 64 750 Kč.

Rozsudek napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností. V kasační stížnosti namítá, že závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti té části jeho rozhodnutí, kde se vyjadřoval k námitce prekluze, je příliš restriktivní, když v zásadní otázce, zda došlo k prekluzi práva daň doměřit či nikoliv, soud učinil závěr shodný jako stěžovatel, a to, že k uplynutí prekluzivní lhůty nedošlo. Stěžovatel nepopírá určité dílčí nedostatky v této části odůvodnění, nicméně má za to, že uvedené nedostatky nedosahují takové intenzity, aby způsobily nepřezkoumatelnost rozhodnutí a musely mít za následek zrušení rozhodnutí.

Dalším důvodem pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí byla skutečnost, že stěžovatel neseznámil žalobce se závěry a správní úvahou učiněnými před vydáním rozhodnutí o odvolání.

Krajský soud s odvoláním na § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), se zřetelem k § 48 odst. 7 dovodil, že znalost úvahy, kterou se odvolací orgán ubírá na základě hodnocení důkazů provedených v odvolacím řízení, může do značné míry ovlivnit další postup odvolatele a jeho procesní obranu v rámci odvolacího řízení. Pokud však není s úvahami a závěry odvolacího orgánu seznámen, je jeho možnost bránit se omezena, což bude markantní především v případech, kdy je odvolacím orgánem hodnoceno větší množství důkazů, jako se tomu stalo v projednávané věci. A právě v tom, že stěžovatel tuto možnost žalobci odepřel a oslabil tím jeho pozici v odvolacím řízení, spatřil krajský soud pochybení. Nic nebránilo stěžovateli v tom, aby analogicky použil v odvolacím řízení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

S výše uvedeným závěrem krajského soudu vyjadřuje stěžovatel v obecné rovině souhlas, avšak současně konstatuje, že je vždy třeba přihlížet ke konkrétním okolnostem řešeného případu. Stěžovatel je přesvědčen, že žalobce v posuzovaném případě znal veškeré hodnocené důkazy i úvahy odvolacího orgánu a nebyl zkrácen na svých právech, když jej stěžovatel před vydáním v pořadí již druhého rozhodnutí o odvolání s nimi neseznámil a výslovně nedal právo se k ním vyjádřit.

Tento závěr stěžovatel vyvodil na základě rekapitulace předmětného daňového řízení. Ke zdaňovacímu období roku 1998 uvedl, že nespatřil žádný právní důvod k tomu, aby seznamoval žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se svojí správní úvahou za situace, kdy v odvolacím řízení bylo odvolání žalobce částečně vyhověno a v případech, ve kterých vyhověno nebylo, žalobce úvahy správce daně znal a mohl se vůči nim zákonnými prostředky bránit. Obdobný závěr učinil stěžovatel ke zdaňovacímu období roku 1996. Současně zdůraznil, že v rámci odvolacího řízení neprováděl ohledně neuznaných výdajů, které po částečném vyhovění, zůstaly předmětem doměření, žádné další důkazy, které by byly předmětem jeho hodnocení.

Stěžovatel navrhl rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu dne 7. 9. 1999. Na základě výsledků kontroly vydal dne 25. 2. 2000 dodatečný platební výměr č. j. 8212/00/129970, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1996 a dále dodatečný platební výměr č. j. 8215/00/129970, kterým dodatečně vyměřil stejnou daň za zdaňovací období 1998. Na základě podaného odvolání stěžovatel uložil správci daně doplnit řízení a provést důkazy. Veškeré takto provedené důkazní prostředky pak stěžovatel zhodnotil ve svých rozhodnutích o odvolání ze dne 10. 5. 2002, č. j. 8490/120/2000 a č. j. 8489/120/2000. Obě citovaná rozhodnutí byla krajským soudem rozsudkem č. j. 30 Ca 160/2002 - 72 ze dne 20. 12. 2005 zrušena. Stěžovatel vázán právním názorem soudu opakovaně posoudil provedené důkazní prostředky a rozhodnutím č. j. 7430/06-120J ze dne 17. 8. 2006 změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 tak, že dodatečně vyměřenou daň snížil z částky 23 434 360 Kč na 64 750 Kč. Rozhodnutím č. j. 7428/06-120J snížil dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 z částky 3 261 960 Kč na 2 349 360 Kč. I tato rozhodnutí žalobce napadl žalobou u krajského soudu. Krajský soud napadená rozhodnutí zrušil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost stěžovatel podává z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V žalobě žalobce namítal porušení zásady dvojinstančnosti. Tvrdil, že neměl před vydáním rozhodnutí o odvolání možnost se k nově zjištěným skutečnostem a ke správní úvaze stěžovatele vyjádřit a případně je doplnit. Stěžovatel k tomu uvedl, že žalobci byly všechny důkazy získané v odvolacím řízení známy a daňový řád neukládá odvolacímu orgánu povinnost seznamovat daňový subjekt se správní úvahou, která je vlastním obsahem odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Vyhodnocení získaných důkazních prostředků bylo provedeno v souladu s právním názorem krajského soudu, který byl žalobci znám.

Krajský soud výše uvedené žalobní námitce přisvědčil. V odůvodnění rozsudku uvedl, že „ze správního spisu je zřejmé, že po podání odvolání došlo k realizaci celé řady úkonů, které byly důležitým podkladem pro rozhodnutí odvolacího orgánu. Kromě výslechů svědků provedených v roce 2000 a 2001, se jednalo např. o místní šetření provedené u žalobce dne 29. 8. 2000, o výzvu k součinnosti třetích osob vůči NOVA obchodní a zprostředkovatelská s. r. o. ze dne 25. 9. 2001, výzvu adresovanou ING Bank N. V. ze dne 25. 9. 2001 nebo výzvu žalovaného ze dne 30. 5. 2006 adresovanou žalobci.

Odvolací orgán uvedené skutečnosti nepochybně hodnotil, což jasně vyplývá z jeho rozhodnutí“. Postup, který stěžovatel ohledně neseznámení žalobce se správní úvahou odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí, zvolil, označil krajský soud za formalistický a vůči stěžovateli přespříliš restriktivní. Dále konstatoval, že znalost úvahy, kterou se odvolací orgán ubírá na základě hodnocení důkazů provedených v odvolacím řízení, může do značné míry zásadně ovlivnit další postup odvolatele a jeho procesní obranu v rámci odvolacího řízení. Pokud však není s úvahami a závěry odvolacího orgánu seznámen, je jeho možnost bránit se omezena. A právě v tom, že stěžovatel tuto možnost žalobci odepřel a oslabil tím jeho pozici v odvolacím řízení, spatřuje soud pochybení.

Se závěry krajského soudu učiněné v projednávané věci nelze souhlasit.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné se nejprve vyjádřit v obecné rovině k problematice postupu odvolacího orgánu v odvolacím řízení, resp. k povinnosti odvolacího orgánu seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí s hodnocením důkazů.

Dle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Dle nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 ze dne 27. srpna 2001 „*Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, neboť jiného podkladu, způsobilého následného přezkumu obsahujícího shrnutí dosavadního dokazování a jeho hodnocení, není.*“

Obdobně dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, „*...ze zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné.*“

Přestože § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu výslovně daňovému subjektu nepřiznává právo na znalost hodnotících úvah správce daně ohledně důkazů provedených v daňové kontrole před jejím ukončením, judikatura s ohledem na specifika daňového řízení došla k závěru, že daňový subjekt má právo ve smyslu výše uvedeného ustanovení nejen na seznámení se s důkazem jako takovým, ale též s jeho hodnocením. K těmto závěrům dospěl Ústavní soud stejně jako Nejvyšší správní soud s ohledem na povahu rozhodnutí, dodatečného platebního výměru, jež může být na základě výsledků daňové kontroly vydán. Dle § 46 odst. 7 daňového řádu dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění. Daňový subjekt však musí mít reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k doměření daně pro případ jeho obrany v odvolacím řízení. Pokud by daňový subjekt hodnotící úvahy správce daně neznal, byl by zbaven možnosti

kvalifikovaně proti důvodům dodatečně vyměřené daně brojit odvoláním. Jeho pozice by v případě absence znalosti hodnotících úvah správce daně byla v odvolacím řízení oslabena.

Situace daňového subjektu jakožto odvolatele je však v odvolacím řízení odlišná, neboť rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 32 odst. 11 daňového řádu musí obsahovat odůvodnění. Dle § 50 odst. 7 daňového řádu musí být rozhodnutí o odvolání odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými. Rozsah i náležitosti odůvodnění rozhodnutí o odvolání posuzoval rozšířená senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 7 Afs 212/2006 - 74 ze dne 19. 2. 2008, kde uzavřel: „R*ozsah odvolacím orgánem provedeného přezkumu musí nalézt odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí. Z odůvodnění musí být patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Musí z něho být zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Rovněž z něho musí být zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené*“.

Odvolatel na rozdíl od daňového subjektu při kontrole, sezná výsledky hodnocení provedených důkazů z odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Nesprávné, případně nedostatečné hodnocení provedených důkazů pak může kvalifikovaně napadnout žalobou.

Jak již tento soud opakovaně judikoval, žádné ustanovení daňového řádu nestanoví odvolacímu daňovému orgánu obdobnou povinnost, jakou upravoval § 33 odst. 2 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (nyní § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb.). Hlavním smyslem citovaného ustanovení je umožnit účastníku řízení, aby ve fázi před vydáním rozhodnutí mohl uplatnit vůči svědkům, znalcům, pravosti listin, úplnosti důkazní situace apod. své výhrady, respektive učinit procesní návrhy tak, aby rozhodnutí skutečně vycházelo ze spolehlivě zjištěného stavu věci (srov. viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2003, č. j. 7 A 112/2002 - 36, publikovaný pod č. 303/2004 Sb. NSS). Správní řád se přitom pro daňové řízení podle § 99 zákona č. 337/1992 Sb. nepoužije. Takovou povinnost nelze vzhledem ke specifikům daňového správního řízení dovodit ani ze zásady součinnosti podle § 2 odst. 2 daňového řádu.

Povinnost seznámit daňový subjekt s hodnocením důkazů shledal Nejvyšší správní soud v případě posuzovaném v rozsudku ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, dostupném na www.nssoud.cz, z něhož plyne, 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.*“ Zásadu dvojinstančnosti ve smyslu výše uvedeného nelze chápat jako právo účastníka řízení na to, aby každý z jeho argumentů byl projednán v obou instancích.

Rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 ze dne 14. 4. 2009 uvedl *„Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm..... Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším.“*

V rozsudku ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, www.nssoud.cz, se Nejvyšší správní soud vyslovil tak, že *„požadavkům na spravedlivý proces vyplývajícím z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod správce daně dostojí tím, že umožní daňovému subjektu seznámit se s obsahem správního spisu, pokud o to požádá, a rozhoduje výhradě na základě listin ve spise zařazených.“*

Z relevantní judikatury Ústavního soudu odkazuje Nejvyšší správní soud na nález ze dne 12. 5. 2004, sp. zn. I. ÚS 425/01, z něhož plyne, *„...že čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod garantuje právo daňového subjektu být přítomen a klást otázky tehdy, pokud se provádí výslech svědka, a to i mimo rámec daňové kontroly, tedy i v odvolacím řízení. Odvolací orgán však není povinen nařizovat ústní jednání, pokud k tomu není žádný konkrétní důvod. Je tedy třeba rozlišovat právo na veřejné projednání věci a právo na projednání věci v přítomnosti účastníka řízení. Zatímco veřejnost řízení může být dle čl. 38 odst. 2 věty druhé Listiny základních práv a svobod v zákonem stanovených případech vyloučena, což činí zmiňované ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu, právo na projednání věci v přítomnosti daňového subjektu je v případech, kdy se neprovádí dokazování formou výslechu svědků či místního šetření, dána již tím, že daňový subjekt může kdykoli během daňového řízení nahlédnout do spisu a vyjádřit se ke skutečnostem v něm uvedeným, jakož i k provedeným důkazům. Podané odvolání může daňový subjekt kdykoli během odvolacího řízení doplňovat, a to až do rozhodnutí odvolacího orgánu. Tímto je zaručeno rovněž právo daňového subjektu „být slyšen“, tedy mít možnost se ve věci vyjádřit dříve, než je o jeho odvolání rozhodnuto, ve smyslu čl. 41 Charty základních práv Evropské unie.“*

V souladu s výše uvedeným je třeba uzavřít, že daňový řád neukládá odvolacímu orgánu povinnost seznamovat daňový subjekt se správní úvahou, která je vlastním obsahem odůvodnění rozhodnutí o odvolání.

Případná povinnost odvolacího orgánu seznamovat daňový subjekt s hodnocením důkazů provedených v odvolacím řízení před vydáním rozhodnutí bude závislá vždy na konkrétních okolnostech odvolacího řízení. Tato povinnost bude odvolací orgán stíhat v těch případech, kdy dochází v rámci odvolacího řízení ke změně právního posouzení věci, případně dochází ke změně způsobu stanovení daně (přechod z pomůcek na dokazování či naopak).

Dochází-li k doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení a současně nepůjde o změnu právního posouzení věci či změně způsobu stanovení daně, bude nutné vždy přihlédnout k povaze provedených důkazů, stejně jako ke způsobu, jakým byly důkazy v odvolacím řízení opatřovány, zda-li na návrh daňového subjektu či z úřední povinnosti. Pokud si správce daně či odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení opatřují důkazy bez součinnosti s daňovým subjektem, např. v rámci dožádání, na základě výzvy k součinnosti či žádosti o mezinárodní pomoc, pak bude na místě, aby odvolací orgán v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s provedenými důkazy. Právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání však v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. V projednávané věci, jak je patrné ze správního spisu, byl žalobce s provedenými důkazy seznámen. Do spisového materiálu opakovaně, a to i po dokazování provedeném v odvolacím řízení, nahlížel (dne 6. 9. 2000, dne 9. 4. 2001, dne 20. 9. 2001, dne 26. 7. 2006) Žalobci nic nebránilo, aby poté, co nahlédl do spisu, se vyjádřil ke skutečnostem v něm uvedeným, jakož i k provedeným důkazům, čehož taktéž žalobce využil a odvolání doplňoval dne 9. 6. 2000, dne 17. 4. 2000, dne 19. 4. 2000, dne 12. 12. 2000, dne 26. 2. 2001, dne 5. 3. 2001, dne 6. 3. 2001, dne 12. 4. 2001, dne 20. 4. 2001, dne 4. 5. 2001, dne 1. 10. 2001 a dne 26. 7. 2006. Právo na součinnost nebylo žalobci v odvolacím řízení upřeno, neboť stěžovatel na všechna shora uvedená doplnění reagoval a k těmto se vyjádřil.

Lze taktéž souhlasit se stěžovatelem, pokud tvrdí, že daňový subjekt nemůže být na svých právech krácen za situace, kdy ho odvolací orgán neseznámí se svojí správní úvahou před vydáním rozhodnutí o odvolání v těch případech, kdy je následně odvolání vyhověno. Pokud odvolací orgán daňový subjekt neseznámí s hodnocením důkazních prostředků, přičemž výsledkem tohoto hodnocení je závěr podporující daňovým subjektem uplatněné odvolací námitky a odvolací orgán poté návrhu daňového subjektu odvolatele vyhoví, nemůže tento postup daňový subjekt nijak poškodit.

V projednávané věci ke změně právního posouzení ani ke změně způsobu stanovení daně nedošlo. Závěr krajského soudu konstatující oslabení pozice žalobce v odvolacím řízení nelze učinit ani s ohledem na průběh daňového řízení. Ke krácení práv žalobce postupem odvolacího orgánu ani k oslabení jeho pozice v odvolacím řízení dojít nemohlo. Jak již bylo výše uvedeno, v předmětné věci stěžovatel rozhodoval poté, kdy jeho předchozí rozhodnutí bylo soudem zrušeno. V novém odvolacím řízení došlo v souladu se závazným právním názorem soudu k přehodnocení nesprávně vyhodnocených svědeckých výpovědí. Po zrušujícím rozsudku stěžovatel odvolání v případě doměření daně za rok 1996 částečně vyhověl.

Ze správního spisu je patrné, že krajským soudem výše zmiňované úkony, prostřednictvím kterých bylo dokazování v odvolacím řízení masivně doplňováno, uskutečnil správce daně v převážné části v roce 2000 a 2001, tedy bezprostředně po podání odvolání žalobce ze dne 23. 3. 2000, tedy ještě před tím, než bylo v projednávané věci poprvé stěžovatelem rozhodnuto o odvoláních. Hodnotící úvahy ohledně provedených výslechů svědků, stejně tak jako výsledky místního šetření konaného dne 29. 8. 2000 a existence odpovědi ING Bank N.V. na výzvu správce daně k součinnosti ze dne 25. 9. 2001 tak byly žalobci známy již v roce 2002.

Konkrétně k doměření daně za zdaňovací období roku 1998 je třeba zdůraznit, že předmětem doměření daně v pořadí druhém rozhodnutí o odvolání zůstaly pouze dva stěžovatelem neuznané výdaje:

1) výdaj ve výši 29 248 Kč účtovaný žalobcem do nákladů společnosti na základě faktury č. 0198000965 ze dne 3. 12. 1998 z titulu pojištění odpovědnosti za škody způsobené členy představenstva.

Neuznání výše uvedeného nákladu bylo žalobcem napadeno v odvolání (resp. v doplnění odvolání ze dne 12. 4. 2001). Žalobce v odvolání vyjádřil nesouhlas se závěry správce daně, aniž by navrhoval provedení nových důkazních prostředků. Stěžovatel námitky neshledal důvodnými a v pořadí prvním rozhodnutí o odvolání č. j. 8490/120/2000 ze dne 10. 5. 2002 uzavřel, že žalobce výdaj neprokázal, když správci daně nebyly předloženy pojistné smlouvy. Žádné další důkazní prostředky nebyly po podání odvolání v souvislosti s výše uvedeným výdajem v průběhu odvolacího řízení pořizovány. V žalobě ze dne 15. 7. 2002 proti rozhodnutí o odvolání č. j. 8490/120/2000 žalobce příslušné závěry odvolacího orgánu již nenapadl. V pořadí druhé rozhodnutí o odvolání č. j. 7430/06-120J ze dne 17. 8. 2006 obsahuje k předmětnému výdaji naprosto shodné odůvodnění. Taktéž v žalobě ze dne 13. 10. 2006 proti tomuto rozhodnutí stěžovatele č. j. 7430/06-120J ze dne 17. 8. 2006 žalobce neuznaný výdaj dále nenapadal a vznášel pouze výtky procesního charakteru.

2) výdaj ve výši 156 013,03 Kč za provizi vyplacenou na základě faktury č. 170398 ze dne 17. 3. 1998 panu Ing. J. B. Taktéž ohledně tohoto neuznaného výdaje nebyly v průběhu odvolacího řízení provedeny žádné nové důkazy. Stěžovatel v podstatě setrval na závěrech správce daně vyjádřených ve zprávě o kontrole. Žalobou ze dne 15. 7. 2002 ani žalobou ze dne 13.10.2006 proti neuznanému výdaji žalobce nebrojil. V pořadí první rozhodnutí o odvolání č. j. 8490/120/2000 obsahuje ve vztahu k předmětnému výdaji shodné odůvodnění jako druhé rozhodnutí o odvolání č. j. 7430/06-120J ze dne 17. 8. 2006.

Lze tak uzavřít, že v případě odvolacího řízení ve věci doměření daně za zdaňovací období roku 1998 s ohledem na předmět doměření daně, není výtka krajského soudu stěžovateli, že žalobce neseznámil se správní úvahou ohledně hodnocení důkazů provedených v odvolacím řízení důvodná, neboť z výše uvedeného je patrné, že stěžovatel žádné nové důkazy po podaném odvolání neprováděl.

Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele č. j. 7428/06-120J vyplývá, že předmětem doměření daně za zdaňovací období roku 1996 zůstaly níže uvedené neuznané výdaje:

1) výdaj ve výši 286 113 Kč zaúčtovaný žalobcem na základě faktury č. 96173804 ze dne 29. 11. 1996 vystavené společností Škoda Ejpovice, s. r. o. Na základě návrhu žalobce byl správcem daně v průběhu odvolacího řízení proveden výslech svědka Ing. J. H., obchodního náměstka společnosti ŠKODA OSTROV, s. r. o. (protokol č. 22950/01/129930 ze dne 24. 4. 2001), pana B. L., pracovníka obchodního oddělení společnosti ŠKODA OSTROV, s. r. o. (protokol č. 22803/01/129930 ze dne 23. 4.

2001) a pana Z. P., pracovníka obchodního oddělení společnosti ŠKODA OSTROV, s. r. o. (protokol č. j. 22801/01/129930 ze dne 23. 4. 2001) Stěžovatel zhodnotil provedené výslechy již v rozhodnutí č. j. 8489/120/2000 ze dne 10. 5. 2002. V žalobě ze dne 15. 7. 2002 žalobce předmětný výdaj nenapadl. V pořadí první rozhodnutí o odvolání č. j. 8489/120/2000 obsahuje ve vztahu k předmětnému výdaji shodné odůvodnění jako druhé rozhodnutí o odvolání č. j. 7428/06-120J. Hodnocení provedených výpovědí tak bylo žalobci známo již v roce 2002.

2) výdaj ve výši 2 566 450 Kč vyúčtovaný společností JN Engineering jako provize za zprostředkování, výdaj v celkové výši 259 342,50 Kč vyúčtovaný veřejnou obchodní společností MAJA jako provize za zprostředkování a dále výdaj v celkové výši 220 897,50 Kč vyúčtovaný panem Ing. J. B. jako provize za zprostředkování. Na základě návrhu žalobce byl správcem daně v průběhu odvolacího řízení proveden výslech svědka Ing. J. H., zástupce společnosti MAJA, v. o. s. (protokol č. 96394/00/288935/3523 ze dne 9.6.2000). Ze strany pana Ing. P. N., ředitele společnosti JN Engineering, s. r. o. bylo správci daně doručeno písemné objasnění zprostředkování obchodních případů ze dne 22. 6. 2000. Stěžovatel zhodnotil provedené důkazy již v rozhodnutí č. j. 8489/120/2000 ze dne 10. 5. 2002. V žalobě ze dne 15. 7. 2002 žalobce předmětný výdaj nenapadl. V pořadí první rozhodnutí o odvolání č. j. 8489/120/2000 obsahuje ve vztahu k předmětnému výdaji shodné odůvodnění jako druhé rozhodnutí o odvolání č. j. 7428/06-120J. Hodnocení provedených důkazů tak bylo žalobci známo již v roce 2002.

3) výdaj v celkové výši 2 490 000 Kč vynaložený na odměnu za služby poskytnuté společnosti NERo, s. r. o. vyúčtované fakturou č. 40096025 ze dne 14. 6. 1996, z čehož 490 000 Kč tvořila provize za obstarání bankovního ústavu pro sjednání půjčky pro žalobce a 2 000 000 Kč provize za zprostředkování dodávek komodit žalobce odběratelům v Litvě a na Ukrajině.

K částce 490 000 Kč fakturované na základě návrhu žalobce byl správcem daně v průběhu odvolacího řízení proveden výslech svědka Ing. L. K., zástupce společnosti NERo, s. r. o (protokol č. j. 163549/001934/1476 ze dne 22. 8. 2000), Ing. J. J., Ing. J. H., Ing. J. P. (protokol č. j. 24584/01/129930 ze dne 2. 5. 2001). Správce daně provedl v rámci odvolacího řízení dne 29. 8. 2000 místní šetření u žalobce, v průběhu něhož žalobcem nebyla předložena Smlouva o úvěru mezi žalobcem a bankou ING BANK. Tento bankovní ústav na výzvu k součinnosti dle § 34 daňového řádu správci daně dne 4. 1. 2001 sdělil, že v roce 1996 bylo touto bankou rozhodnuto o možnosti financování společnosti žalobce formou diskontování směnek avalovaných společností ŠKODA, a. s. Na základě tohoto rozhodnutí byla diskontována vlastní směnka společnosti žalobce ze dne 2. 12. 1996 ve výši USD 1 800 000 avalovaná ŠKODA, a. s. Společnost NERo s. r. o. Plzeň se dle vyjádření banky na zprostředkování tohoto financování nepodílela.

V pořadí prvním rozhodnutí o odvolání č. j. 8489/120/2000 ze dne 10. 5. 2002 stěžovatel zhodnotil výše provedené výpovědi svědků tak, že uvedl, že Ing. P. potvrdil zajišťování úvěrů, avšak toto tvrzení nebylo podloženo žádnými důkazy. Tento způsob hodnocení svědecké výpovědi byl stěžovateli vytknut v zrušujícím rozsudku krajského

soudu sp. zn. 30 Ca 160/2002. Krajský soud konstatoval, že nelze, aby stěžovatel neosvědčil svědeckou výpověď jako důkaz pouze z toho důvodu, že není doložena ze strany svědka dalšími důkazními prostředky. Takový postup označil za odporující § 31 odst. 4 daňového řádu. Dále k tomuto obchodnímu případu krajský soud uvedl, že je možné zvažovat, zda dílčí pochybení stěžovatele ohledně nesprávného názoru na význam svědecké výpovědi není zhojen následným odůvodněním o vyvrácení zprostředkování půjčky sdělením banky a odůvodněním o nekonkrétnosti svědeckých výpovědí. Stěžovatel vázán závazným právním názorem soudu v novém rozhodnutí o odvolání č. j. 7428/06-120J dospěl k závěru, že zprostředkování půjčky bylo vyvráceno sdělením banky ze dne 4. 10. 2001.

Z výše uvedeného je zřejmé, že před vydáním rozhodnutí o odvolání ze dne 17. 8. 2006 stěžovatel ve vztahu k neuznanému výdaji nové důkazy neprováděl. Vázán právním názorem soudu hodnotil již důkazy v řízení provedené a to v souladu s pokyny krajského soudu, jež byly taktéž známy žalobci.

K částce 2 000 000 Kč fakturované za zprostředkování dodávek komodit odběratelům v Litvě a na Ukrajině provedl stěžovatel na základě návrhu žalobce po podání odvolání výslechy svědků Ing. H. (protokol č. j. 22950/01/129930 ze dne 24. 4. 2001), Ing. K. (protokol č. j. 22949/01/129930 ze dne 24. 4.. 2001), Ing. K. (protokol č. j. 163549/001934/1476 ze dne 22. 8. 2000) a Ing. J. (protokol č. j. 24585/01/129930 ze dne 2. 5. 2001). V pořadí prvním rozhodnutí o odvolání č. j. 8489/120/2000 ze dne 10. 5. 2002 stěžovatel zhodnotil výše provedené výpovědi svědků tak, že uvedl, že svědkové potvrdili aktivity společnosti NERo, s. r. o. na území bývalé SSSR ve prospěch žalobce, avšak toto tvrzení nebylo doloženo žádnými listinnými materiály, nebyly citovány žádné konkrétní kontrakty, které byly tímto zprostředkováním zajištěny. Tento způsob hodnocení svědecké výpovědi byl stěžovateli vytknut v zrušujícím rozsudku krajského soudu sp. zn. 30 Ca 160/2002. Krajský soud uvedl, že je možné zvažovat, zda dílčí pochybení stěžovatele ohledně nesprávného názoru na význam svědecké výpovědi není zhojen následným odůvodněním o nekonkrétnosti svědeckých výpovědí. Stěžovatel vázán závazným právním názorem soudu v novém rozhodnutí o odvolání č. j. 7428/06-120J dospěl k závěru, že žalobce neprokázal aktivity společnosti NERo, s. r. o., neboť jednotliví svědkové neuvedli žádné konkrétní kontrakty, které byly touto společností zajištěny, přičemž vyplacení odměny za zprostředkování bylo vázáno až na získání objednávek. Před vydáním rozhodnutí o odvolání ze dne 17. 8. 2006 stěžovatel ve vztahu k tomuto obchodnímu případu žádné nové důkazy neprováděl. Vázán právním názorem soudu hodnotil již důkazy v řízení provedené a to v souladu s pokyny krajského soudu, jež byly známy žalobci.

Pokud stěžovatel, jak je z výše uvedeného patrné, v odvolacím řízení na návrh daňového subjektu doplňoval dokazování prováděním svědeckých výpovědí a respektoval právo žalobce ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, nebyl stěžovatel povinen žalobce před vydáním rozhodnutí seznamovat s jejich hodnocením. Hodnocení provedených svědeckých výpovědí uvedl odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí ve věci.

Obdobné závěry vyslovil zdejší soud v rozsudku č. j. 1 Afs 36/2005 - 66 ze dne 14. 2. 2006, dle kterého, „*...ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu zakládá odvolacímu orgánu*

oprávnění výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad může uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Nemůže pak být rozporným se zákonem a porušením dvojinstančnosti daňového řízení, jestliže odvolací orgán tohoto svého oprávnění užije a případné vady prvostupňového řízení napraví vlastní činností. Tím spíše tomu tak bude v případě, kdy soud zrušil jeho předchozí rozhodnutí o odvolání a závazným právním názorem jej zavázal k tomu, aby do nového rozhodnutí doplnil chybějící hodnocení výpovědi svědka D., jež předchozí rozhodnutí postrádalo. Práva žalobce tímto postupem nebyla zkrácena, neboť výslechu tohoto svědka byl přítomen a hodnotící úvahy k tomuto provedenému důkazu i ve spojitosti s dalšími provedenými důkazy žalovaný vtělil do svého rozhodnutí, které pak stěžovatel napadl žalobou, v níž mimo další podrobil přezkumu i dodržení zákonného postupu při hodnocení důkazů daňovými orgány.“

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že požadavek žalobce na seznámení se s právním názorem stěžovatele před vydáním jeho rozhodnutí šel v daném případě nad rámec povinností stěžovatele, neboť za zdaňovací období roku 1998 ve vztahu k doměření daně stěžovatel po podání odvolání žádné důkazy neprováděl a za zdaňovací období roku 1996 stěžovatel svým povinnostem vyplývajícím ze zásady součinnosti dostál.

Krajský soud tedy pochybil, pokud postup stěžovatele v odvolacím řízení shledal vadným majícím za následek krácení práv žalobce.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda obstojí samostatně druhý důvod, pro který krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, a tím je soudem konstatovaná nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel spatřuje závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti té části rozhodnutí stěžovatele, kde se vyjadřoval k námitce prekluze, příliš restriktivním, když v zásadní otázce, kterou je skutečnost, zda došlo k prekluzi práva daň doměřit či nikoliv, soud učinil závěr shodný jako stěžovatel.

K námitce prekluze práva daň vyměřit a doměřit vznesené žalobcem dne 26. 7. 2006 stěžovatel v rozhodnutí odvolání uvedl, že tuto nepovažuje za důvodnou, přičemž za úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu považoval vydání dodatečného platebního výměru. K námitce žalobce, že nestačí, aby v prekluzivní lhůtě bylo vydáno nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně, stěžovatel uvedl, že o dodatečném doměření daně již bylo pravomocně rozhodnuto 15. 5. 2002 a lhůta ve smyslu sut. § 47 odst. 2 daňového řádu běží znovu od konce roku 2002.

Závěry stěžovatele napadl žalobce v žalobě. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku nejprve posoudil, zda k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit v projednávané věci došlo a dospěl k závěru, že nikoli. Na rozdíl od názoru stěžovatele za úkony přerušující běh prekluzivní lhůty označil úkony provedené stěžovatelem v roce 2001 – provedené výslechy svědků. Svůj závěr opřel o rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 19/2006 - 72 ze dne 29. 8. 2007, z něhož vyplývá, že úkony správce daně nebo odvolacího orgánu provedené v odvolacím řízení, jejichž cílem je zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně, přerušují běh prekluzivní lhůty. Běh prekluzivní lhůty

v projednávané věci též soud posuzoval ve vztahu k § 41 s. ř. s., přičemž dospěl k závěru, že k prekluzi daň doměřit v projednávané věci nedošlo.

S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

Poté, co sám krajský soud na základě spisového materiálu posoudil běh prekluzivní lhůty, vytkl odůvodnění rozhodnutí stěžovatele nedostatečnost. Za nesprávné označil tvrzení stěžovatele, dle kterého „pro splnění podmínek ohledně běhu lhůty pro vyměření daně není rozhodující nabytí právní moci rozhodnutí správce daně, neboť tuto podmínku zákon neobsahuje“. Elementární problém shledal krajský soud v následujícím odůvodnění stěžovatele, který uvedl: „i pokud by námitka odvolatele, že nestačí, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno nepravomocné rozhodnutí, byla akceptována, nedošlo by dle názoru odvolacího orgánu v daném případě k nedodržení lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu, protože o dodatečném doměření daně již bylo dne 15. 5. 2002 pravomocně rozhodnuto.....“

Krajský soud uzavřel: „Odhlédne-li soud od nesprávnosti tohoto závěru nelze přehlédnout rozpornost dvou odstavců týkajících se námitky prekluze. Žalovaný nejprve odmítá názor žalobce, že v prekluzivní lhůtě musí být vydáno pravomocné rozhodnutí, jímž se daň vyměřuje nebo doměřuje. A hned v následujícím odstavci uvádí, že pro případ, že by názor žalobce byl akceptovatelný, došlo k založení nového běhu nové lhůty úkonem spočívajícím ve vydání rozhodnutí odvolacího orgánu. Takové odůvodnění však nepostačuje. Žalobce musí mít najisto postaveno, z jakých důvodů žalovaný námitku prekluze shledal jako nedůvodnou. Je třeba řádně uvést nejen všechny úkony, které v dané věci způsobily založení běhu prekluzivní lhůty, ale je nutné odůvodnit i to, proč takový následek způsobily....“

Nejvyšší správní soud shodně s názorem krajského soudu je nucen konstatovat, že stěžovatel pochybil, pokud za úkon ve smyslu §47 odst. 2 daňového řádu, jež je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty, označil dodatečný platební výměr a následně rozhodnutí o odvolání. Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaného pod č. 953/2006 Sb. NSS, platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh prekluzívní lhůty pro toto vyměření. Zároveň se judikatura ustálila na názoru, že daň musí být v uvedené lhůtě vyměřena či doměřena pravomocně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS).

Stěžovatel se dle názoru Nejvyššího správního soudu dopustil ohledně posouzení námitky prekluze nesprávného právního posouzení, když za úkony dle § 47 odst. 2 daňového řádu označil vydání dodatečného platebního výměru a rozhodnutí o odvolání. Z tohoto důvodu však rozhodnutí stěžovatele nelze označit za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jak to učinil krajský soud. Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů lze označit rozhodnutí, v němž se odvolací orgán v rozporu s § 50 odst. 7 daňového řádu nevypořádá se všemi důvody odvolání, případně se s těmito vypořádá zcela nedostatečně. O takový případ se v projednávané věci nejedná. Z odůvodnění stěžovatele je zřejmé, že stěžovatel povinnost zakotvenou v § 50 odst. 7 daňového řádu splnil a s námitkami

v odvolání, stejně jako s námitkami obsaženými v doplnění odvolání se vypořádal, i když na samé hranici přezkoumatelnosti.

Zbývá tedy posoudit, zda výše uvedené dílčí pochybení v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je vadou natolik závažnou, jež odůvodňuje zrušení celého rozhodnutí. Nejvyšší správní soud dochází k závěru, že nikoli. Za situace, kdy krajský soud dospěl ke stejnému závěru jako stěžovatel, a to že k prekluzi práva nedošlo, s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, by bylo formalistické rozhodnutí stěžovatele rušit, přičemž nově vydané rozhodnutí o odvolání by mimo části odůvodnění k námitce prekluze zůstalo beze změn.

Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k výše uvedenému shledal námitky stěžovatele uplatněné podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnými, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. února 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu