

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky a v právní věci žalobce: **Brněnská správcovská a. s.** (dříve FLERET - zámecký lihovar Křižanov s. r. o.), se sídlem Vinařská 460/3, Brno, zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2010, č. j. 30 Ca 24/2008 – 64,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2010, č. j. 30 Ca 24/2008 – 64, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31. 3. 2010, č. j. 30 Ca 24/2008 – 64, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 23. 11. 2007, č. j. 19001/07-1200-700681, kterým bylo na základě jeho odvolání změněno rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen „finanční úřad“) ze dne 14. 3. 2006, č. j. 52678/06/290512/6419, tak, že dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 26. 4. 2004 do 31. 12. 2004 se mění z částky 196 280 Kč na částku 449 120 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že se nejprve zabýval procesním postupem finančního ředitelství při doplnění dokazování a změně rozhodnutí finančního úřadu. Vzhledem k tomu, že stěžovateli bylo dne 28. 3. 2007 doručeno předvolání podle ust. § 29 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) a ten se k finančnímu úřadu nedostavil, nelze přičítat k tíži finančním orgánům, že nevyužil své možnosti se k věci vyjádřit, a tudíž nelze považovat za důvodnou jeho námitku, že by mu nebyla dána možnost seznámit se s odlišným právním posouzením a vznést argumenty či navrhnout

důkazy takový závěr vylučující. Z těchto důvodů také není důvodná námitku stěžovatele, že v daňovém řízení nebyla dodržena zásada součinnosti ve smyslu ust. § 2 odst. 9 ZSDP. K argumentaci stěžovatele, že finanční úřad převážnou část nákladů uznal, krajský soud uvedl, že v odvolacím řízení se neuplatňuje zákaz reformatio in peius a finanční ředitelství tudíž může rozhodnout i v neprospěch odvolatele, jak se stalo v daném případě. Z toho, že pracovníci finančního úřadu byli v průběhu odvolacího řízení pozváni k projednání kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole nelze dovodit, že by byla porušena zásada dvojinstančnosti. K požadavku stěžovatele, aby byla opakovaně vyslechnuta svědkyně H. S. k jednotlivým výdajům a k předložení jejího účetnictví, krajský soud uvedl, že tato svědkyně již byla vyslechnuta v daňovém řízení za přítomnosti zástupce stěžovatele, který jí také kladl otázky. Tato svědkyně mimo jiné jednoznačně uvedla, že nemá žádné jiné doklady (kromě předmětných faktur), kterými by mohla doložit fakturované náklady, a že má část účetnictví ztracenou. Nelze tedy vytýkat finančnímu ředitelství, že k dokazování neopatřilo další (svědkyní označené za neexistující) účetní doklady, aby jimi provedlo důkaz. Důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 ZSDP leží na daňovém subjektu. Stěžovatel byl v doplněném řízení opětovně vyzván k prokázání oprávněnosti přefakturace nákladů vynaložených H. S., ale žádné důkazy ani nenavrhl. Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem finančního ředitelství, že neunesl důkazní břemeno k výdajům pod č. 4 až 6 zprávy o daňové kontrole, když stěžovatelem předloženými důkazy nebylo prokázáno vynaložení daňově účinných výdajů ve smyslu § ust. 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). K návrhu stěžovatele na doplnění dokazování výslechem svědků krajský soud uvedl, že na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je třeba obvykle trvat tehdy, pokud soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím. Tyto podmínky nebyly v daném případě splněny, a proto krajský soud neshledal důvody pro provádění dokazování. Pokud se jedná o výdaj pod bodem 2 zprávy o daňové kontrole, k tomu krajský soud uvedl, že Český účetní standard stanoví podle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, základní postupy účtování na účtech za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Krajský soud neshledal v jeho textu vnitřní rozpornost mezi čl. 4.3.1 a 4.3.3., jak namítal stěžovatel. Stěžovatel tedy v rozporu s Českým účetním standardem nevedl skladovou evidenci, a ani jiným způsobem postupem podle ust. § 31 odst. 9 ZSDP neprokázal, že nákup skladu od H. S. (faktura č. FPSK 24) by byl daňově účinný výdaj. Krajský soud se ztotožnil s finančním ředitelstvím, že takovým důkazem není stěžovatelem předložená inventura k 30. 6. 2004. Pokud se jde o neprovedení výslechu svědka Ing. Ladislava Chloupka, správci daně sice skutečnost, že stěžovatel uvedl pouze jeho příjmení a to, že je daňový poradce, nebránila, aby si jeho další identifikační údaje zjistil ze seznamu daňových poradců, ale za podstatné považoval krajský soud to, že stěžovatel blíže neuvedl, co má být výslechem tohoto svědka prokázáno. Pokud tak neučinil, nelze vytýkat finančnímu ředitelství neprovedení jeho výslechu. Finanční ředitelství pochybilo jen v tom, že nemožnost provedení výslechu svědka odůvodnilo tím, že jej stěžovatel nedostatečně identifikoval. Krajský soud také neshledal důvodnou žalobní námitku, že postup finančního ředitelství nebyl v souladu s ust. § 50 odst. 3 ZSDP. Finanční ředitelství postupovalo v souladu s tímto ustanovením, když uložilo finančnímu úřadu doplnit řízení. Nejednalo se tedy o opakování prvostupňového řízení, jak namítal stěžovatel. Krajský soud se dále zabýval námitkou, že J. G. nebyla oprávněna jednat

v daňovém řízení za stěžovatele. Ze spisového materiálu vyplývá, že jí stěžovatel udělil plnou moc, aby jej zastupovala v daňovém řízení. Proto finanční úřad postupoval správně, jednal-li s J. G. jako se zástupkyní stěžovatele. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud námitku, že tato zástupkyně neměla plnou moc vymezenou k jednání při daňové kontrole, protože plnou mocí ze dne 7. 2. 2006, která byla na finanční úřad doručena dne 8. 2. 2006, byla stěžovatelem výslovně zmocněna k zastupování při jednání se správcem daně ve věci daňové kontroly. Krajský soud také neshledal, že by v daňovém řízení byly dány důvody pro vyloučení J. G. ze zastupování postupem podle ust. § 11 odst. 1 a 3 ZSDP jen z důvodu, že se jedná o externí účetní stěžovatele. Rovněž jako nedůvodné vyhodnotil krajský soud stěžovatelem namítané formální projednání zprávy o daňové kontrole, protože zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 24. 2. 2006, o čemž byl sepsán protokol o ústním jednání obsahující vyjádření zástupce stěžovatele. Krajský soud neshledal nezákonným ani postup finančního úřadu, který na základě projednání zprávy o daňové kontrole se zástupcem stěžovatele, provedl její opravu. Ani námitka, že ve věci bylo postupováno v rozporu s ust. § 12 odst. 4 ZSDP, nebyla podle krajského soudu důvodná. Finanční úřad zcela v souladu se zákonem vycházel z obchodního rejstříku jako veřejného seznamu, do kterého se zapisují zákonem stanovené údaje o podnikatelích, tedy i sídlo stěžovatele. Místní příslušnost byla ve věci jasně určena, k její změně nedošlo, a proto pro posuzování úkonů finančního úřadu z hlediska jejich neodkladnosti a následného rozporu průběhu daňové kontroly s ust. § 4 odst. 12 ZSDP tak nebyl důvod. Závěrem se krajský soud zabýval námitkou, že při zahájení daňové kontroly nebylo postupováno v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. V dané věci se daňová kontrola týkala právnické osoby, zatímco Ústavní soud v citovaném nálezu řešil případ fyzické osoby. Nelze tedy přehlédnout, že jako klíčový argument použil Ústavní soud v citovaném nálezu obranu proti omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce, což z povahy věci zjevně nemůže být právnická, nýbrž pouze fyzická osoba. Krajský soud plně odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, které se vyrovnává s citovaným nálezem Ústavního soudu.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě poukázal na to, že již v podané žalobě a v řízení před krajským soudem upozorňoval na to, že nebyl odvolacím orgánem seznámen s jiným právním hodnocením důkazů a že v důsledku této vady musí být napadené rozhodnutí zrušeno. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s konstatováním krajského soudu, že mu bylo dne 28. 3. 2007 doručeno předvolání. V tomto předvolání není jako jeho adresát uveden stěžovatel, nýbrž fyzická osoba Mgr. P. M. Doručení předvolání jiné osobě než daňovému subjektu není právně relevantním doručením a nemohou nastat následky, se kterými krajský soud takové doručení spojuje, totiž že by se stěžovatel tímto připravil o možnost seznámit se s novým právním hodnocením situace odvolacím orgánem. Navíc předmětné předvolání podle údajů na doručence převzala jiná osoba než adresát. Pokud jde o problematiku předvolávání právnických a fyzických osob k jednání, stěžovatel odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 9. 3. 2006, č. j. 2 Afs 45/2005 - 50. V této souvislosti také uvedl, že byl v řízení zastoupen J. G., což krajský soud při hodnocení předmětného předvolání vůbec nezohlednil. V této souvislosti také odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména na rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Aps 3/2007 - 91. V daném případě jistě nebyla osobní účast stěžovatele u finančního úřadu nutná a věc bylo možno projednat se zástupcem. Krajský soud proto vyhodnotil otázku, zda stěžovatel byl seznámen se změnou právního posouzení věci

odvolacím orgánem, resp. zda mu byla dána příležitost se s takovou změnou seznámit, nesprávně. K názoru vyslovenému krajským soudem, že v odvolacím řízení se neuplatňuje zákaz reformatio in peius stěžovatel uvedl, že napadené správní rozhodnutí neobsahuje srozumitelné vysvětlení takového postupu. I v případě, že stěžovatel nereagoval na výzvu ze dne 5. 3. 2007, nelze bez důkladného objasnění změny náhledu na existující důkazní prostředky změnit rozhodnutí o doměření daně v jeho neprospěch. Stěžovatel se také neztotožnil s názorem krajského soudu, že ačkoli pracovníci finančního úřadu byli pozváni k projednání této záležitosti u odvolacího orgánu, nelze z toho vyvodit, že by byla porušena zásada dvojistančnosti, protože o obdobné situaci již rozhodl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105. V daném případě došlo analogicky k tomu, že pracovníci rozhodující o podaném odvolání, konzultovali celou záležitost s pracovníky, kteří vydali napadené rozhodnutí. Tímto postupem se vytrácí hlavní funkce odvolacího přezkumu. Stěžovatel dále vyslovil nesouhlas s hodnocením výslechu svědkyně H. S. Z jejího konstatování, že má část účetnictví ztracenou, nelze jednoznačně dovodit, jaká část zůstala zachována a zda z této části nebude možno dovodit oprávněnost stěžovatelem uplatněných daňových nákladů. Finanční orgány tak nepostupovaly v souladu s § 31 odst. 2 ZSDP a nezjišťovaly co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Při řádném postupu podle zákona měly finanční orgány zajistit alespoň zachovanou část účetnictví H. S. a touto provést důkaz. Totéž lze uvést ve vztahu k otázkám, které finanční úřad položil svědkyni S. a k následném hodnocení. Otázky finančního úřadu byly značně nekonkrétní, svědkyně navíc zjevně odpověděla jen na tu část otázek, které směřovaly ke zjištění, zda má k dispozici další doklady. Finanční úřad nekladl otázky směřující ke zjištění skutečností rozhodujících pro správné vyměření daně, nevyzýval ani svědkyni k zodpovězení celých položených otázek. Je pravdou, že svědkyně neidentifikovala konkrétní osoby, avšak alespoň v obecné rovině potvrdila, že její zaměstnanci pro stěžovatele vykonávali práce. Považoval-li finanční úřad, potažmo krajský soud, takovou odpověď za nedostatečnou, pak měl svědkyni položit otázky směřující ke zjištění detailů. To ale finanční úřad neučinil a krajský soud pak výslech svědkyně odmítl provést. Stěžovateli tak bylo prakticky znemožněno důkazní břemeno unést, pokud nutnou podmínkou daňové uznatelnosti jím vynaložených nákladů na práce poskytnuté dodavatelsky paní S. a jejími zaměstnanci, byla i identifikace konkrétních osob či jimi provedených prací apod. V této souvislosti stěžovatel upozornil na skutečnost, kterou zjistil až v průběhu soudního řízení při nahlížení do neveřejné části správního spisu, a to že z přípisu finančního úřadu ze 14. 8. 2007, č. j. 166775/07/290931/4342, jednoznačně vyplývá, že finanční úřad získal od svědkyně H. S. veškeré podklady k přefakturovaným mzdám (seznam zaměstnanců, pracovní smlouvy, docházkové listy, podklady pro výpočet mezd). Z toho je zřejmé, že svědkyně se mýlila, pokud uvedla, že další doklady nemá. V souvislosti s tím finanční úřad dalším z přípisů adresovaných finančnímu ředitelství (č. j. 200195/06/290931/4342) jasně uvedl, že část přefakturace mzdových nákladů byla uznána proto, že se podle doložených mzdových evidencí jednalo o skutečně odpracovanou dobu pro společnost HTP holding, s. r. o. Z těchto interních materiálů finančních orgánů je zcela zřejmé, že finanční ředitelství mělo k dispozici důkazy prokazující oprávněnost alespoň části uplatněných daňových nákladů stěžovatele, konkrétně mzdových nákladů zaměstnanců dodavatelky H. S. Tyto skutečnosti finanční ředitelství ve svém rozhodnutí vůbec neuvádí a nijak nehodnotí. Nereflektovány zůstaly i v rozhodnutí krajského soudu. Návrh na opakování výslechu svědkyně S. byl dostatečně odůvodněn, neboť svědkyně ve své výpovědi před správním

orgánem obecně potvrdila skutečnosti svědčící ve prospěch stěžovatele. Pokud tedy finanční ředitelství, a poté krajský soud, tvrdilo nedostatečnou podrobnost odpovědí, měla být svědkyně vyslechnuta znovu a podrobněji, aby mohl být zjištěn skutkový stav rozhodný pro správné vyměření daně co nejúplněji. Také návrh, aby byl vyslechnut jako svědek daňový poradce Ing. Chloupek, byl dostatečně odůvodněn, neboť svědkyně S. se ve své výpovědi na tuto osobu odvolávala. Je tedy jasné, že i daňový poradce byl obeznámen se skutečnostmi rozhodnými pro správné stanovení daně stěžovateli a jeho výslechem mohly být tyto zjištěny. Stěžovatel navrhl výslech tohoto svědka v odvolání v reakci na tvrzení finančního úřadu o neprokázání části výdajů. Jeho výslechem měly být prokazovány právě ty skutečnosti, které finanční úřad považoval za neprokázané a k jejichž prokazování stěžovatele vyzýval. Je sice pravdou, že stěžovatel nenavrhl výslech zaměstnanců H. S. v daňovém řízení, nicméně jedná se o logické doplnění návrhu na výslech svědkyně S. K závěru krajského soudu, že nebyla vedena skladová evidence a že inventarizace k 30. 6. 2004 není důkazem, že nákup zboží na skladě byl daňově účinným výdajem, stěžovatel uvedl, že obsah pojmu skladová evidence není, resp. v rozhodující době nebyl, předmětem zákonné regulace a není tedy zřejmé, co přesně měl předkládat. S tímto argumentem se krajský soud v rozsudku nevypořádal. Stěžovatel setrval na tom, že existoval vnitřní rozpor mezi čl. 4.3.1 a 4.3.3, na který v žalobě poukazoval. Krajský soud se s ním však vůbec nevypořádal a místo toho odkázal na bod 4.3.1 písm. b) standardu, který řeší uzavírání účetních knih. Nelze souhlasit také s tím, že ani předložená inventarizace k 30. 6. 2004 není důkazem o oprávněnosti daňových nákladů, a to zejména proto, že ji krajský soud vůbec nehodnotil. Přitom je zřejmé, že byla důkazem o existenci předmětného zboží a finanční orgány se jí odmítaly zabývat pouze s formálním odůvodněním, že není jasné, který subjekt ji pořídil, resp. kterého subjektu se týká. Z okolností přitom muselo být finančnímu úřadu i odvolacímu orgánu zřejmé, že se jedná o inventarizaci právě stěžovatelem pořízeného zboží, u kterého finanční úřad vyzýval k doložení oprávněnosti vynaloženého nákladu na jeho pořízení. Finančnímu úřadu bylo známo i to, že se jedná o inventarizaci daňového subjektu H. S., a tuto skutečnost sdělil i odvolacímu orgánu (viz předkládací zpráva z 8. 6. 2006 - str. 7). Stěžovatel také vysvětlil finančním orgánům, že bylo účtováno o zásobách podle způsobu B a ve skladu fungoval pouze modul fakturace, pročež byly použity interní doklady INTD 1 - 4 za účelem zachování účtování o zásobách. Z tohoto důvodu nebyla podrobnější skladová evidence předložena. Tyto skutečnosti finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí nehodnotí, pouze obecně konstatuje nedoložení skladové evidence a nejasnost subjektu inventurního soupisu a paušálně odmítá uznání jakéhokoliv nákladu na pořízení zboží na skladě. Krajský soud se rovněž jednotlivými důkazy a vysvětlením stěžovatele nezabýval a jen se ztotožnil s finančním ředitelstvím. Takový způsob odůvodnění správního, potažmo soudního, rozhodnutí není akceptovatelný. Závěrem stěžovatel v souvislosti s žalobní námitkou, že při zahájení daňové kontroly nebylo postupováno v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, uvedl, že podle judikatury Ústavního soudu základní lidská práva a svobody svědčí nejen osobám fyzickým, nýbrž také osobám právnickým, leda by to bylo z povahy věci vyloučeno. Krajský soud v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, ale vůbec neuvedl, co obsahuje a stěžovateli jeho obsah není znám. Proto stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že krajský soud se vypořádal nejen s námitkami směrovanými k řízení před finančními orgány, ale jednoznačně také uvedl a odůvodnil závěr, proč nebude přistoupeno v soudním řízení k dalšímu dokazování. Krajský soud srozumitelně přednesl závěry k dvojinstančnosti daňového řízení a možnosti odvolacího orgánu, kdy je zákonem dovoleno rozhodnout i v neprospěch odvolatele. V daném případě se jednalo o posouzení konkrétního skutkového stavu, k jehož zhodnocení krajský soud přistoupil a uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel byl jednoznačně a srozumitelně vyzván v rámci doplnění daňového řízení k unesení důkazního břemene k vlastním tvrzením, tedy k prokázání oprávněnosti přefakturace dotčených nákladů (viz výzva k dokazování ze dne 5. 3. 2007, č. j. 47858/07/290931/4342). Vědomost stěžovatele o tom, k prokázání jakých skutečností a v jakém rozsahu je vyzýván, dokládají i opakované žádosti o prodloužení lhůty ke splnění výzvy. Stěžovatel ovšem nově nepředložil či nenavrhl byť jediný důkazní prostředek, kterým by se správce daně mohl relevantně zabývat. Stěžovateli byla dána možnost vznést argumenty či navrhnout důkazy vylučující konečné posouzení odvolacím orgánem ve smyslu, jak bylo posléze učiněno. Finanční ředitelství svým postupem neznemožnilo stěžovateli realizovat řádně právo na odvolání, nebyla porušena zásada součinnosti. Finanční ředitelství nezatěžovalo stěžovatele nad nezbytný rámec, postupovalo s cílem stanovit daň ve správné výši. Přitom respektovalo práva stěžovatele. Zároveň však požadovalo plnění jeho povinností, což mu nelze účinně vyčítat. Nebyla-li naplněna zásada součinnosti na straně stěžovatele, jdou důsledky takového jednání k jeho tíži. Finanční ředitelství má za to, že i bez zkoumání správnosti doručování předvolání je otázka zákonnosti postupu územních finančních orgánů v této otázce potvrzena. Nicméně je nutno vycházet z okolností konkrétního případu a na něj aplikovat obecné právní závěry, na které odkazuje stěžovatel. Co se týče zásad proporcionality a zdrženlivosti, k jejich porušení nemohlo dojít. Správce daně nepřekročil rámec těch prostředků, které mu zákon k naplnění cílů daňového řízení svěřuje a nad míru nezbytnou stěžovatele nezatěžoval. Správce daně učinil závěr svědčící nutnosti osobní účasti jednatele Mgr. Petra Michka. Finanční ředitelství nezpochybňovalo odlišení předvolání fyzické osoby v důsledku jejího postavení jako reprezentanta právnické osoby či jako aktu určenému vůči skutečně fyzické osobě. Závěr finančního úřadu o nezbytnosti předvolat konkrétní fyzickou osobu, byť v postavení reprezentanta právnické osoby (daňového subjektu), je v konkrétní věci odůvodnitelný, což je dáno zájmem na projednání rozhodných skutečností s osobou zákonem přímo určenou k činění právních úkonů právnické osoby, tedy se statutárním orgánem. Není možné popřít, že předvolání bylo fakticky doručeno jednateli, kterému bylo výslovně sděleno, že je předvolán jako jednatel stěžovatele. Procesní důsledky nedostavení se k jednání, stejně jako výzev k dokazování, pouze podtrhuje uvedený závěr o absenci další součinnosti ze strany stěžovatele. K obecné námitce nevysvětlení postupu odvolacího orgánu postačí podotknout, že se jedná o postup vymezený ust. § 50 odst. 3 ZSDP. Z rozhodnutí o odvolání vyplývá, z jakých důvodů (neunesení důkazního břemene) ve vztahu k popsanému skutkovému stavu i rozhodné právní úpravě bylo takto rozhodnuto. Námitka porušení dvojinstančnosti je zcela neopodstatněná. Jedná se o námitku vznesenou k jednání mezi správci daně a nikoli vůči stěžovateli. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na které bylo poukázáno, se týkalo situace, kdy správce daně konzultuje s nadřazeným správcem daně před vydáním rozhodnutí, které může být následně přezkoumáno právě tímto nadřazeným orgánem. Zde se však jednalo o situaci, kdy již probíhalo odvolací řízení, ke kterému zákon výslovně stanoví, že správce daně

postoupí odvolání spolu s výsledky doplněného řízení s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu orgánu (§ 49 odst. 4 ZSDP). Dále např. ust. § 50 odst. 3 ZSDP stanoví, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně. Tedy je nezbytné, aby pro naplnění cílů odvolacího řízení probíhala určitá míra interakce mezi orgánem, jehož rozhodnutí bylo napadeno a orgánem, který o opravném prostředku rozhoduje. Pokud tedy odvolací orgán požaduje po správci daně prvního určité informace k posouzení konkrétních skutečností, je zcela na jeho uvážení, zda vyzve k takovému úkonu písemně či upřednostní ústní jednání. K výpovědi H. S. finanční ředitelství odkázalo na spis, ze kterého opět vyplývají všechny rozhodně skutečnosti, včetně tvrzení svědkyně, která opakovaně uvedla, že žádné další doklady již nemá a část účetnictví bylo ztraceno. Jednoznačně a opakovaně potvrdila, že ke finančním úřadem specifikovaným plněním nemůže doložit další dokumenty ani uvést další tvrzení. Námitka existence účetnictví, které by prokazovalo tvrzení stěžovatele, nevychází ze skutkového stavu, provedeného dokazování a správci daně nelze vyčítat nedostatek postupu při správném zjišťování daňové povinnosti a využívání dostupných důkazních prostředků. Finančnímu ředitelství ani není zřejmé, jakým směrem se ubírají námitky vztažené ke skutečnostem vyplývajícím z nahlížení do neveřejné části správního spisu. K tvrzeným skutečnostem o existenci důkazů prokazujících uplatněné náklady je možné opět odkázat na spisový materiál. V případě písemnosti finančního ředitelství adresované finančnímu úřadu (žádosti o doplnění odvolacího spisu), je s ohledem na námitku stěžovatele nutné zdůraznit, že se jedná o důkazy předložené a zhodnocené již při daňové kontrole. Věc tedy nelze hodnotit tak, že by byly získány a následně hodnoceny nové důkazy. Pokud v písemnosti adresované finančnímu ředitelství finanční úřad uvedl, že část nákladů uznal, jedná se o pouhé oznámení bez vazby na prokázání správnosti takového závěru. Tvrdil-li stěžovatel, že uvedl, z jakého důvodu a k jakým skutečnostem navrhuje výslech svědka Chloupka pak ze spisového materiálu vyplývá opak. Vyjádření stěžovatele k tomuto svědkovi jsou zcela obecná bez vazby na konkrétní prokazatelné skutečnosti a naopak z protokolu o ústním jednání ze dne 16. 5. 2006 vyplývá, že jeho výpověď nemůže přinést žádné nové důkazy k tomu, že se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele. Finanční ředitelství vyjádřilo nesouhlas i s námitkami k vedení skladové evidence a inventarizaci. K tomu odkázalo na spisový materiál a setrvalo na stanovisku obsaženém především na str. 7 a 8 vyjádření k žalobě. Jako zcela účelovou pak hodnotilo námitku nedostatku odůvodnění ze strany krajského soudu k namítanému zahájení daňové kontroly bez uvedení důvodů. Vzhledem k výše uvedenému navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom shledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V prvním stížním bodě stěžovatel namítal, že nebyl odvolacím orgánem seznámen s jiným právním hodnocením důkazů, a proto mělo být v důsledku této vady rozhodnutí finančního ředitelství zrušeno.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že dospěje-li odvolací orgán po doplnění dokazování (§ 50 odst. 3 ZSDP) 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 (viz rozsudek ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, dostupný na www.nssoud.cz).

Krajský soud obsahově totožnou žalobní námitku posoudil tak, že vzhledem k tomu, že stěžovateli bylo dne 28. 3. 2007 doručeno předvolání podle ust. § 29 odst. 1 ZSDP a ten se k finančnímu úřadu nedostavil, nelze finančním orgánům přičítat k tíži, že stěžovatel nevyužil své možnosti se k věci vyjádřit, a tudíž nelze považovat za důvodnou jeho námitku, že by mu nebyla dána možnost se seznámit s odlišným právním posouzením a vznést argumenty či navrhnout důkazy takový závěr vylučující. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je však tento závěr nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud vůbec nezabýval tím, za jakým účelem byl stěžovatel předvolán a zda v této fázi odvolacího řízení jej vůbec mohl finanční úřad seznámit s odlišným právním posouzením odvolacího orgánu. Je třeba zdůraznit, že stěžovatel podal odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým mu byla doměřena daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období roku 2004, dne 21. 3. 2006 a poté odvolací orgán postupem podle ust. § 50 odst. 3 ZSDP rozsáhlým způsobem doplňoval výsledky daňového řízení, mimo jiné za součinnosti finančního úřadu. Předvolání finančního úřadu k jednání, na němž postavil krajský soud svou argumentaci, je jen jedním z mnoha vedle toho, že ústní jednání se stěžovatelem vedl i odvolací orgán sám. Jedná se tedy v podstatě o nahodilý výběr, protože stejně tak dobře mohlo být poukazováno např. na předvolání ze dne 19. 3. 2007, 1. 4. 2007 či 4. 6. 2007.

Stížní námitkou, že napadené správní rozhodnutí neobsahuje srozumitelné vysvětlení toho, proč finančního ředitelství rozhodlo v neprospěch stěžovatele, se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, protože nebyla obsažena v žalobě. Z tohoto důvodu je ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Dále stěžovatel namítal porušení zásady dvojistančnosti daňového řízení, protože pracovníci finančního úřadu byli pozváni k projednání věci u odvolacího orgánu, a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105.

V dané věci odvolací orgán po předložení spisu finančního úřadu zjistil, že nemůže odvolání stěžovatele vyřídit z důvodu nejasností obsažených ve zprávě o daňové kontrole a z důvodu absence některých podkladů, na které se finanční úřad v této zprávě odvolával, a proto dopisem ze dne 5. 12. 2006 pozval pracovníky finančního úřadu k osobnímu projednání jednotlivých konkrétních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole. Rozsudek Nejvyššího správního soudu, na který se stěžovatel odvolával, se týkal odlišné situace, kdy správce daně konzultuje s nadřízeným správcem daně před vydáním prvostupňového rozhodnutí, které může být následně přezkoumáno právě tímto orgánem. V případě stěžovatele se však jednalo o situaci, kdy již probíhalo odvolací řízení, a v jeho rámci pak může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně (§ 50 odst. 3 ZSDP).

Pro naplnění cílů odvolacího řízení je nezbytné, aby existovala určitá míra interakce mezi orgánem, jehož rozhodnutí bylo napadeno odvoláním a orgánem, který o tomto opravném prostředku rozhoduje. Pokud tedy odvolací orgán požaduje, se zřetelem na okolnosti případu, po správci daně určité informace, aby mohl kvalifikovaně o podaném odvolání rozhodnout, záleží pouze na jeho uvážení, jaký postup zvolí, zda použije písemnou formu nebo zda upřednostní ústní jednání. Postup zvolený finančním ředitelstvím v tomto případě tedy nebyl nezákonný, a proto je tato jeho stížní námitka nedůvodná.

Stěžovatel rovněž namítal, že finanční orgány postupovaly v rozporu s § 31 odst. 2 ZSDP, pokud nezajistily zachovanou část účetnictví svědkyně H. S. a touto neprovedly důkaz. V této souvislosti poukázal na to, že finanční úřad získal od této svědkyně podklady k přefakturovaným mzdám a finanční ředitelství tak mělo k dispozici důkazy prokazující oprávněnost alespoň části uplatněných daňových nákladů stěžovatele, konkrétně mzdových nákladů zaměstnanců této svědkyně.

Z přípisu finančního úřadu ze 14. 8. 2007, č. j. 166775/07/290931/4342, vyplývá, že získal od svědkyně H. S. určité podklady k přefakturovaným mzdám (seznam zaměstnanců, pracovní smlouvy, docházkové listy, podklady pro výpočet mezd). Za dané situace měly finanční orgány seznámit stěžovatele s touto skutečností a umožnit mu se k věci vyjádřit, případně navrhnout další důkazy na podporu jeho tvrzení. Pokud tak neučinily, porušily zásadu součinnosti. Tato stížní námitka je proto důvodná.

Stížní námitkou, že otázky finančního úřadu při výslechu svědkyně H. S. byly značně nekonkrétní, že finanční úřad nekladl otázky směřující ke zjištění skutečností rozhodujících pro správné vyměření daně a nevyzýval ani svědkyni k zodpovězení celých položených otázek, se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, neboť nebyla obsažena v žalobě. Z tohoto důvodu je ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Dále stěžovatel namítal, že krajský soud měl provést důkaz výslechem navržených svědků, neboť ve správním řízení nebyl řádně zjištěn skutkový stav.

Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že krajský soud nemá povinnost provést každý účastníkem navržený důkaz. Pokud by účastník navrhoval důkaz, jež nemá s danou věcí zjevně žádnou souvislost nebo pokud by nebyl schopen ani k výzvě soudu uvést, co konkrétně má být navrženým důkazem, ve vztahu k dané věci, prokázáno, soud nemusí takový důkaz provádět. V takovém případě má však povinnost řádně svůj procesní postup zdůvodnit.

V daném případě krajský soud k návrhům stěžovatele na provedení důkazu výslechem konkrétně označených svědků, reprodukoval bod 44 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, a k tomu pouze obecně konstatoval, že podmínky vyplývající z citovaného rozsudku Nejvyššího správního osudu nebyly v posuzovaném případě splněny a tudíž neshledal důvody pro provádění dokazování. Takové vágní odůvodnění má za následek nepřezkoumatelnost spočívající

v nedostatku důvodů. Odůvodnění soudního rozhodnutí, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem soud postupoval 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 (srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, dostupné na http://nalus.usoud.cz).

Stěžovatel také namítal, že názor krajského soudu, že výslech daňového poradce Ing. Chloupka nemusel být finančními orgány proveden, je nesprávný, neboť stěžovatel specifikoval, co mělo být provedením tohoto důkazu prokázáno.

V průběhu ústního jednání dne 16. 5. 2006, byl jednatel stěžovatele Ing. František Vitula finančním úřadem opakovaně dotazován, jaké důkazní prostředky či nové skutečnosti mají přinést výslechy navrhovaných svědků (H. S. a Ing. Chloupek) ve vztahu k neuznaným nákladům na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zástupce stěžovatele v této souvislosti uvedl, že svědkyně H. S. by mohla podat vysvětlení k chybějícím dokladům a mohla by dále uvést nějaké skutečnosti nebo doložit doklady k fakturovaným nákladům, které by vedly k vyjasnění sporné fakturace. Protože Ing. Chloupek byl daňovým poradcem H. S., lze dovodit, že mohl mít relevantní informace týkající se jejího účetnictví a tyto mohl finančním orgánům sdělit. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je tedy závěr krajského soudu, že stěžovatel nespecifikoval, co mělo být výpovědí Ing. Chloupka prokázáno, nesprávný, a tato stížní námitka je proto důvodná.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami stěžovatele, které se týkaly povinnosti vést skladovou evidenci, tvrzeného rozporu mezi ustanovením čl. 4.3.1 a 4.3.3. Českého účetního standardu č. 015 a povahy předložené inventarizace k 30. 6. 2004.

Krajský soud v této souvislosti citoval příslušná ustanovení Českého účetního standardu a bez dalšího konstatoval, že neshledal vnitřní rozpornost mezi čl. 4.3.1 a 4.3.3 a že stěžovatel v rozporu s Českým účetním standardem nevedl skladovou evidenci. Dále uvedl, že stěžovatel neprokázal ani jiným způsobem, že nákup skladu v částce 541 639 Kč od H. S. byl daňově účinný výdaj ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a že se ztotožnil s finančním ředitelstvím, že takovým důkazem není stěžovatelem předložená inventura k 30. 6. 2004. Z odůvodnění napadeného rozsudku tak není vůbec zřejmé, na základě jakých právních úvah dospěl krajský soud k výše uvedeným závěrům. Krajský soud tak nechal zcela bez povšimnutí otázku, zda byl v rozhodné době Český účetní standard obecně závazným právním předpisem, resp. zda měl stěžovatel vůbec povinnost vést skladovou evidenci.

V této souvislosti lze poukázat na to, že Nejvyšší správní soud se již otázkou povinnosti vést skladovou evidenci zabýval, např. v rozsudku ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 – 174, dostupný na www.nsoud.cz, v němž vyslovil, že zákon o účetnictví, ve znění účinném v předmětném zdaňovací období, tj. v roce 2004, nestanovil účetním jednotkám povinnost vést skladovou evidenci. Povinnost vést skladovou evidenci nestanovila ani prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění účinném v předmětném zdaňovací období. Pro zdaňovací období roku 2004 tuto povinnost upravoval pouze Český

účetní standard pro podnikatele (č. 015 – zásoby, bod 4.3.3). K závaznosti účetních standardů bylo v tomto rozsudku odkázáno na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009 - 97, ve kterém se uvádí, že *„[z]ákon o účetnictví, ve znění účinném pro účetní období roku 2004, v § 36 stanoví, že použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle tohoto zákona. Účetní jednotky musí dle § 3 zákona o účetnictví účtovat o skutečnostech dle účetních metod, které jsou rozvedeny v § 4 odst. 2 zákona o účetnictví. Účtování dle českých účetních standardů tedy naplňuje povinnost účetní jednotky účtovat dle účetních metod stanovených v zákoně o účetnictví.“* Podle právního názoru vysloveného v tomto rozsudku však není vyloučeno, aby daňový subjekt prokázal jím tvrzené skutečnosti jinak než předložením účetnictví vedeným v souladu účetními standardy. Bude se jednat o takové důkazní prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Daňový subjekt se tedy mohl v předmětném zdaňovací období od účetních standardů odchýlit, např. tím, že nevedl skladovou evidenci. V této souvislosti lze podpůrně odkázat na bod 51. zákona č. 304/2008 Sb., kterým bylo s účinností od 1. 1. 2009 novelizováno ust. § 36 odst. 1 zákona o účetnictví. Citované novelizované ustanovení mimo jiné výslovně umožňuje účetním jednotkám odchýlení se od standardů, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. I před touto novelizací však účetní jednotky takovou možnost měly. K novelizaci tohoto ustanovení je v důvodové zprávě uvedeno, že *„Vydávání Českých účetních standardů (standardů) vychází z historické skutečnosti, kdy byla vydávána pro jednotlivé skupiny účetních jednotek tzv. “Opatření”. Podrobná specifikace (popis) postupů účtování a použití účetních metod účetními jednotkami zajišťuje vyšší míru srozumitelnosti a poznatelnosti pravidel chování při vedení účetnictví. U vybraných účetních jednotek, které poskytují účetní záznamy pro potřeby státu, je za účelem dosažení co nevyšší míry srovnatelnosti účetních výkazů a pro eliminaci možných chyb stanovena bezvýjimečná závaznost standardů. Ostatní účetní jednotky, zejm. podnikatelé zůstávají v režimu možnosti odchylky od standardů, a to v odůvodněných případech.“*

Závěrem stěžovatel namítal, že krajský soud při posuzování žalobní námitky, že při zahájení daňové kontroly nebylo postupováno v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, v odůvodnění rozsudku neuvedl žádné argumenty na podporu závěru, že právnické osoby, na rozdíl od osob fyzických, žádnou autonomní sféru nemají, resp. z povahy věcí ani mít nemohou.

Nejvyšší správní soud se závazností právního názoru vysloveného Ústavním soudem v tomto nálezu podrobně zabýval v řadě svých rozhodnutí, např. v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaný pod č. 1983/2010 Sb. NSS, v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, publikovaný pod č. 2000/2010 Sb. NSS a v rozsudku ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 84/2009 – 90, a vyslovil v těchto rozhodnutích závěr, že krajský soud i Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v nálezu Ústavního soudu. Nesmí však opomenout ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu a musí nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlily.

Krajský soud k uvedené žalobní námitce pouze konstatoval, že v posuzované věci se daňová kontrola týkala právnické osoby, zatímco Ústavní soud v citovaném nálezu řešil případ fyzické osoby, přičemž jeho klíčovým argumentem byla obrana proti omezení či

narušení autonomní sféry jednotlivce, což z povahy věci zjevně nemůže být právnická, nýbrž pouze fyzická osoba, a odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52. Takovou argumentaci však nelze akceptovat, protože z ní není dostatečně zřejmé, proč se krajský soud odchýlil od názoru vysloveného Ústavním soudem v jeho nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Rozsudek krajského soudu tedy postrádá úplnost, srozumitelnost a přesvědčivost, která je zákonem požadována, a proto je nepřezkoumatelný ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

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

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

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

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

V Brně dne 28. července 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu