



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **S-TISK Vimperk s.r.o.**, se sídlem Žižkova 448, Vimperk, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 8. 2008, č. j. 3682/08-1200 a č. j. 4489/08-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 1. 2009, č. j. 10 Ca 198/2008 – 57,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 1. 2009, č. j. 10 Ca 198/2008 – 57 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Výše uvedeným rozsudkem zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 8. 2008, č. j. 3682/08-1200 a č. j. 4489/08-1200. Rozhodnutím č. j. 3682/08-1200 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vimperku (dále jen „správce daně“) č. j. 20915/07/102970/3735 ze dne 30. 5. 2007, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 332 630 Kč. Rozhodnutím č. j. 4489/08-1200 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně č. j. 20917/07/102970/3735 ze dne 30. 5. 2007, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 188 955 Kč

a č. j. 20957/07/102970/3735 ze dne 30. 5. 2007, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 93 800 Kč.

Rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že krajský soud dospěl v projednávané věci k nesprávným závěrům, neprovedl objektivní posouzení všech námitek stěžovatele a přijal rozhodnutí, se kterým stěžovatel z důvodu špatného právního posouzení nesouhlasil. V žalobě stejně jako v průběhu daňového řízení brojil stěžovatel proti kontrolním zjištěním a dokládal na podporu svých tvrzení důkazy kontrolní zjištění vylučující. Přesto jeho důkazy a námítky nebyly řešeny ani v soudním řízení.

Stěžovatel zejména namítal, že si správce daně opatřoval důkazy nezákonným způsobem a chyby v řízení napravoval správce daně až v průběhu řízení odvolacího. Z provedených výpovědí si správce daně vybíral pouze ty jejich části, které podporovaly závěry správce daně. Krajský soud ve svém rozhodnutí k tomuto uvedl: „Po provedeném dokazování, které zhodnotil jednak ve zprávě o daňové kontrole, kde podrobně uvedl, který z předložených důkazních prostředků se stal důkazem a který nikoliv a z jakých důvodů a po doplněném dokazování, které provedl na základě výzvy žalovaného správního orgánu po seznámení žalobce s nově získanými důkazními prostředky uzavřel, že žalobce nedoložil věrohodné důkazy o tom, že docházelo ke zprostředkování zakázek, a částky, které v souvislosti se zprostředkováním vyplatil, využil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů fyzických a právnických osob na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.“ Výše uvedené tvrzení krajského soudu nemá dle stěžovatele oporu ve spisu. Ve zprávě o kontrole byly hodnoceny důkazy pořízené nezákonným způsobem, ke kterým nemělo být přihlíženo a teprve po podaném odvolání byly opětovně provedeny výpovědi svědků za účasti stěžovatele. Tyto však již nebyly hodnoceny, neboť nepodporovaly teorii správce daně.

Stěžovatel konkrétně v žalobě poukazoval na obsah výpovědí svědků, který popírá argumentaci správce daně, avšak tyto konkrétní údaje nejsou hodnoceny a je opětovně obecně konstatováno, že stěžovatel nedoložil věrohodné důkazy.

Krajský soud se přes konkrétně v žalobě uvedené rozpory mezi obsahem výpovědí a jejich hodnocením správcem daně, těmito vůbec nezabýval. Z tohoto důvodu považuje stěžovatel rozsudek za zcela nesrozumitelný.

Krajský soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele, dle které správce daně de facto prováděl opakovanou daňovou kontrolu, pokud došlo k nápravě chyb správce daně až v odvolacím řízení. Stěžovatel se závěrem soudu nesouhlasí. Opakovaně uvádí, že k důkazním prostředkům, které si správce daně obstará nezákonným způsobem, nesmí být přihlíženo. K dokazování došlo správcem daně teprve v odvolacím řízení. Správce daně provedl vyhodnocení důkazů a s ním seznámil dne 9. 4. 2008 stěžovatele. Protože hodnocení bylo nelogické, neodpovídalo obsahu výpovědí, doplnil stěžovatel odvolání, kde podrobně rozpory popsal. Odvolací orgán na vyjádření reagoval pouze svým rozhodnutím.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku porušení zásady volného hodnocení důkazů. I při posouzení této námítky se krajský soud dovolává obsahu výpovědí provedených nezákonným způsobem, přičemž krajský soud nehodnotil stěžovatelem namítané konkrétní rozpory. Z výpovědí P. Z. a M. Š. bylo jasně prokázáno, že se podíleli na činnosti společnosti stěžovatele, a to dost podstatným způsobem, své příjmy též řádně zdanili.

V rozsudku krajský soud uvádí, že stěžovatel měl možnost v doplněném důkazním řízení obsah svého odvolání doplňovat. To se v dané věci nestalo. Toto tvrzení není pravdivé,

neboť stěžovatel v rámci odvolacího řízení doplňoval odvolání v reakci na hodnocení výpovědí svědků již citovaných. Vyjádření ze dne 7. 2. 2008 odvolací orgán zcela ignoruje a v odůvodnění svého rozhodnutí se odvolává pouze na obecná zákonná ustanovení bez návaznosti na obsah provedených důkazů a konkrétní připomínky stěžovatele k jejich hodnocení.

Jak v rozhodnutí o odvolání tak v rozsudku je konstatováno, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Není zřejmé, které z důkazů byly osvědčeny postupem dle ust. § 31 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatel odkazuje na rozsudek Vrchního soudu v Praze č. j. 6 A 561/94 -22 ze dne 28. 5. 1996. Stěžovatel odkazuje též na žalobu, ve které konkrétně popisuje rozpory ve výpovědích.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 24. 4. 2009. Žalovaný má za to, že postupoval v řízení v souladu s daňovým řádem, a proto nelze námitkám stěžovatele přisvědčit. Stěžovatel, ačkoliv byl vyzván, neprokázal, že fakturované služby byly uskutečněny. Pokud jde o doplněné dokazování, žalovaný poté, co zjistil, že správce daně procesně pochybil, pokud nebylo stěžovateli umožněno, aby byl u výsledků svědků přítomen, správci daně uložil, aby výsledky zopakoval.

Pokud jde o hodnocení důkazních prostředků, to je uvedeno ve zprávě o kontrole. Žalovaný navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že správce daně dne 2. 11. 2005 zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002-2004. Při této kontrole byl zpochybněn obsah zprostředkovatelských smluv uzavřených stěžovatelem a paní P. Z. (dříve Š.) a panem M. Š. Na základě výsledků kontroly vydal správce daně dne 30. 2. 2007 dodatečný platební výměr č. j. 20915/07/102970/3737 na částku 332 630 Kč (za zdaňovací období roku 2002), dodatečný platební výměr č. j. 20917/07/102970/3735 na částku 188 955 Kč (za rok 2003) a dodatečný platební výměr č. j. 20957/07/102970/3735 na částku 93 800 Kč (za rok 2004). Na základě podaného odvolání žalovaný uložil správci daně doplnit řízení, mimo jiné provést opakovaně výsledky svědků za účasti stěžovatele. Odvolací orgán podaná odvolání dne 7. 8. 2008 zamítl. Stěžovatel napadl rozhodnutí o zamítnutí odvolání žalobou, ve které mimo jiné namítal porušení zásady dvojinstančnosti, porušení zásady volného hodnocení důkazů a taktéž tvrdil, že postupem správce daně po podání odvolání došlo de facto k opakované daňové kontrole. V žalobě stěžovatel konkrétně poukazoval na obsah provedených výpovědí, které dle jeho názoru nesprávně správce daně i žalovaný zhodnotil. Krajský soud žalobu zamítl.

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 napadený 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 přihlídnout 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 ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a dále namítá nesrozumitelnost rozsudku dle § 103

odst. 1 písm. d) s. ř. s., protože neví, z jakého důvodu shledává krajský soud obsah svědeckých výpovědí nevěrohodným.

Prvotní je v dané věci námitka nepřezkoumatelnosti, neboť v případě její důvodnosti by nebylo třeba vážit další kasační námitky.

K tomu, co činí rozhodnutí nepřezkoumatelným, se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjadřoval. Například lze uvést rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (zveřejněno: Sb. NSS č. 133/2004), v němž nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost označil takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je pak založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

Ačkoliv stěžovatel výslovně namítá nesrozumitelnost rozsudku, obsah kasačních námitek, kdy stěžovatel krajskému soudu vytýká, že se v žalobě tvrzenými rozpory mezi obsahem výpovědí svědků a jejich hodnocením správcem daně krajský soud vůbec nezabýval, spíše nasvědčuje námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku z důvodů jeho nedostatečného odůvodnění.

Dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.

Z hlavy páté Listiny základních práv a svobod vyplývá obecný požadavek, podle něhož jsou soudy povinny svá rozhodnutí řádně zdůvodnit. Absence řádného odůvodnění napadeného rozhodnutí tak vede k nepřezkoumatelnosti; takové rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (II. ÚS 686/02).

Dle Nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 7. 2003, sp. zn. IV. ÚS 40/03 „*postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu.*“ Obdobně judikoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 24. 2. 2004 sp. zn. II. ÚS 242/02, když dovodil, že ze zásad spravedlivého procesu mimo jiné vyplývá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a vysvětlit jejich případné odmítnutí.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 „*Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*“

Stěžovatel, jak je patrné z obsahu žaloby, předně nesouhlasil s hodnocením provedených svědeckých výpovědí. Konkrétně k výslechu svědka Ing. N. stěžovatel namítal, že správce daně

tento důkaz odmítl a prohlásil výpověď za nevěrohodnou s odůvodněním, že pan N. u jednání jeho obchodního oddělení s panem M. Š. nebyl.

Dále stěžovatel v žalobě napadl závěry správce daně ohledně deklarovaného dodání publikací s názvem „Svačina nejen pro školáky“ od nakladatele KMa s.r.o. Správci daně vznikly u tohoto obchodního případu pochybnosti ohledně dodaného množství. Stěžovatel jako důkaz předložil potvrzení nakladatele o deklarovaném odběru. Správce daně tento důkaz odmítl s odůvodněním, že „své tvrzení zástupce společnosti žádným způsobem neprokazuje.“ Správce daně dle stěžovatele nevysvětlil, proč potvrzení nakladatele nepovažuje za důkaz, přičemž neprokázal, že by svědek lhal, a ani neuvádí, proč by svědek měl prokazovat svá tvrzení.

Ke zjištění týkající se likvidace knihy „Pohádky naší babičky“ stěžovatel předložil jako důkaz zápis o reklamaci. Správce daně dle stěžovatele řádně neodůvodnil, proč tento důkaz mimo formálních pochybení nepovažuje za věrohodný.

Správce daně dle stěžovatele nesprávně uzavřel, že činnost deklarovaných zprostředkovatelů neodpovídala podmínkám stanoveným v dokumentu stěžovatele nazvaném „Stanovení podmínek o zprostředkování zakázek“, neboť výčet činností tam uvedených není taxativní a neměnný. Činnost pana Š. a paní Z. byla operativně upřesňována dle potřeb firmy, byla rozsáhlá a ve větší míře nahrazovala marketingovou činnost firmy. Správce daně musí posuzovat zjištěné skutečnosti podle jejich potvrzeného obsahu a nemůže dle stěžovatele prohlásit, že prováděná činnost nebyla, neboť nesplňuje sedm podmínek zprostředkování. Nelze souhlasit se správcem daně, pokud uzavřel, že se o zprostředkování nejednalo, neboť obchodní vztahy s firmami byly již v předchozích letech. Dlouholetá spolupráce neměla na dohodnuté kontrakty žádný vliv. Pro správce daně je rozhodující obsah právních úkonů, nikoliv jejich forma.

Z provedených svědeckých výpovědí (Mgr. M., Ing. M., Ing. C., paní Z. a pana Š.) pak stěžovatel citoval ty části výpovědí, které dle jeho názoru svědčí existenci zprostředkovatelské činnosti. K hodnocení, jež ohledně těchto výpovědí učinil správce daně, stěžovatel namítal, že je nutné, aby správce daně uvedl tvrzení, o která se ve svých pochybnostech opírá, a nestačí pouze tvrdit, že jejich výpovědi nic neprokazují.

K takto zcela konkrétně vzneseným námitkám se krajský soud v odůvodnění rozhodnutí nijak nevyjádřil.

V rozsudku se krajský omezil pouze na obecný závěr, dle kterého „Po provedeném dokazování, které zhodnotil jednak ve zprávě o daňové kontrole, kde podrobně uvedl, který z předložených důkazních prostředků se stal důkazem a který nikoliv a z jakých důvodů a po doplněném dokazování, které provedl na základě výzvy žalovaného správního orgánu po seznámení žalobce s nově získanými důkazními prostředky uzavřel, že žalobce nedoložil věrohodné důkazy o tom, že docházelo ke zprostředkování zakázek a částky, které v souvislosti se zprostředkováním vyplatil, využil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů fyzických a právnických osob na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tento závěr považuje soud za správný.“ Dále pak vyložil ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a shledal, že pochybnosti správce daně byly opodstatněné. Bez jakéhokoliv bližšího odůvodnění krajský soud konstatoval, že „v dané věci provedené důkazy, které správce daně zhodnotil, nepotvrdily skutečnost, že by P. Z. a M. Š. vyvíjeli pro společnost žalobce takovou činnost, která by směřovala k tomu, aby žalobce měl možnost uzavřít se třetí osobou smlouvu, na základě které by došlo k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. .... žalobci se totiž nepodařilo prokázat, že by ze strany zprostředkovatelů došlo k naplnění podmínek podle písemností ze dne 5. 1. 2001, na základě které měl vyplácet provize.... Tvrzení žalobce a doklady,

kteří správci daně předkládal, byly podle hodnocení správce daně nevěrohodné, což také správce daně podrobně ve zprávě o kontrole vysvětlil, a proto nemohly jako důkaz v daňovém řízení obstát.“

Výše uvedené odůvodnění je nedostačující. Krajský soud se s argumentací stěžovatele uvedenou v žalobě nijak nevyřadil. Bez dalšího pouze přebral závěry správce daně a na tyto odkazuje, a to i přesto, že tyto závěry napadl stěžovatel v žalobě. Právě proto, že s hodnocením provedených důkazů stěžovatel v daňovém řízení nesouhlasil, podal žalobu, přičemž v žalobě zcela konkrétně poukazoval na rozpory mezi obsahem výpovědí a jejich hodnocením, stejně jako správci daně vytýkal absenci odůvodnění, proč některé z předložených listinných důkazů označil za nevěrohodné. Krajský soud výše uvedené žalobní námitky zcela pominul.

Odůvodnění rozhodnutí krajského soudu je proto třeba v té části, kdy krajský soud reagoval na námitky stěžovatele týkající se nesprávného hodnocení provedených důkazních prostředků, považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Tvrzený důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak byl shledán naplněným.

Nad rámec uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyslovit se i k dalším námitkám uplatněným v kasační stížnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti taktéž vyjádřil nesouhlas se závěrem soudu o nedůvodnosti námitky stěžovatele, dle které správce daně de facto prováděl opakovanou daňovou kontrolu, pokud došlo k nápravě chyb správce daně až v odvolacím řízení. Stěžovatel se závěrem soudu nesouhlasí. Opakovaně uvádí, že k důkazním prostředkům, které si správce daně obstará nezákonným způsobem, nesmí být přihlíženo. K dokazování došlo správcem daně teprve v odvolacím řízení.

Výše uvedené námitky neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými.

Ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) 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.

V rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134 Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: *„Odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3, věta čtvrtá daňového řádu) nebo je může provést ke jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 daňového řádu).“*

Rozhodnutí správce daně a žalovaného tvoří jeden celek, teprve doručením rozhodnutí žalovaného dochází k pravomocnému vyměření daňové povinnosti (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2008, č. j. 5 Afs 6/2008 - 110, též rozsudek ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61 a usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161; vše přístupno na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Dle usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 ze dne 14. 4. 2009, *„Odvolání jako řádný opravný prostředek zajišťuje dvojinstančnost správního řízení a byť i daňové řízení je řízením správním, je zde funkce odvolání koncipována odlišně. Obecně má totiž odvolání dva účinky: suspenzivní*

*a devolutivní. Daňový řád však vylučuje účinek suspenzivní (odkladný) a v podstatě tím zajišťuje platbu daně bez ohledu na odvolací řízení. Byť je tedy o dani rozhodnuto až právní mocí odvolacího rozhodnutí (bylo-li odvolání podáno), vykonatelným je platební výměr poté, kdy byl daňovému subjektu řádně sdělen.*

*...Rozsah přezkumu je sice v základu vymezen odvolacími námitkami, není jimi však omezen. Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. To může činit sám nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně. Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví, kdy je na místě, aby tak učinil sám, a kdy tak má učinit prostřednictvím správce daně prvního stupně, je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, přičemž rozhodující je zejména rozsah nezbytného doplnění řízení. Vycházet je třeba z toho, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost, což bude zpravidla lépe zajištěno při doplnění řízení v dosahu daňového subjektu, tedy u správce daně prvního stupně. V rámci tohoto doplnění mohou vyjít najevo i skutečnosti, které v odvolání uplatněny nebyly a mohou svědčit jak ve prospěch, tak i v neprospěch odvolatele. Daňový řád pro případ skutečností odůvodňujících stanovení vyšší daně, výslovně umožňuje odvolacímu orgánu překročit odvolací návrh. Neplatí tak zde zásada zákazu reformace in peius.*

*...Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřijatelné, 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 znamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším.“*

S ohledem na shora uvedené se postupu odvolacího orgánu v projednávané věci, který nařídil správci daně odstranit vady dokazování spočívající v absenci účasti stěžovatele při výsleších svědků vyslychaných v průběhu daňové kontroly, nedá ničeho vytknout. Odvolací orgán byl oprávněn uložit správci daně provést výslechy svědků opakovaně tak, aby bylo stěžovateli zachováno jeho právo ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Správce daně s vyhodnocením důkazů poté stěžovatele dne 9. 4. 2008 seznámil. Tímto postupem nemohla být práva stěžovatele krácena. Nemohlo se v daném případě jednat o opakovanou daňovou kontrolu, neboť správce daně pouze odstraňoval vady předchozího řízení tak, jak mu odvolací orgán uložil.

Nejvyšší správní soud tak došel k závěru, že výše uvedené vady způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud v dalším řízení přezkoumá rozhodnutí žalovaného v rozsahu všech uplatněných žalobních námitek.

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 25. března 2010

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu