



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ŠTROB &, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Senovážné nám. 7, České Budějovice, zastoupena JUDr. Lenkou Žídkovou, advokátkou se sídlem Vinohradská 6, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 4. 2009, č. j. 10 Ca 237/2008 - 58,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 4. 2009, č. j. 10 Ca 237/2008 – 58, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně ŠTROB &, společnost s ručením omezeným, domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 4. 2009, č. j. 10 Ca 237/2008 - 58, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 17. 4. 2009, č. j. 10 Ca 237/2008 - 58, zamítl žalobu společnosti ŠTROB &, společnost s ručením omezeným (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 18. 9. 2008, č. j. 4827/08-1200, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 7. 2007, č. j. 192661/07/077910/3349, kterým jí byla dodatečně stanovena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 8 597 400 Kč. Krajský soud předně neshledal opodstatněnými výtky žalobkyně o vadách řízení před správními orgány, které měly spočívat v porušení ustanovení § 2 odst. 2 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Jestliže byla žalobkyně obeznámena o prováděných důkazech a podávala v průběhu daňového řízení vysvětlení, plně

to odpovídá projednací zásadě, na které je daňové řízení založeno. Žalobkyně se však nezúčastnila ústních jednání, při kterých byly prováděny svědecké výpovědi. Nepředložila ani důkazní prostředky, které by prokázaly její tvrzení o tom, že výdaje za zprostředkovatelské služby ve výši 2 139 330 Kč a za nákup zboží ve výši 28 565 577 Kč (od společnosti ASCOP AG), jí byly uplatněny oprávněně, tj. v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2004 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně tedy nedostatečně realizovala své práva vyplývající z ustanovení § 16 a § 31 zákona o správě daní a poplatků, když správci daně nepředložila důkazy o tom, že by se zprostředkovatelská činnost a dodávky zboží ze strany společnosti ASCOP AG skutečně udály. Obstojí proto právní závěr žalovaného finančního ředitelství, že neunesla důkazní břemeno, které na ní vázlo. Krajský soud přisvědčil žalobkyni v tom, že skutečně nebyla ve správním řízení obeznámena - ve formě rozhodnutí (výzvy) o tom, jaké vyvstaly správci daně pochybnosti o jejích tvrzeních. Z vyrozumění o ústních jednáních, při nichž měli být vyslechnuti svědci, však žalobkyně měla povědomost o tom, ke kterým skutečnostem správce daně shromažďuje důkazní prostředky. Za tohoto stavu, když tyto důkazní prostředky vyvracejí tvrzení žalobkyně, je potom procesní pochybení správce daně, že neinformoval žalobkyni o svých pochybnostech, bez dopadu na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tato okolnost ani neznamená, že by daňová kontrola jako celek byla nezákonná. Nadto uvedené procesní pochybení bylo napraveno při seznámení žalobkyně s výsledky daňové kontroly, a pak i v odvolacím řízení. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79 neobstojí ani námitka o porušení ustanovení § 16 odst. 4 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Žalobkyni byl totiž v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení dán dostatečný prostor k realizaci jejích práv. Krajský soud neshledal opodstatněnou ani výtku o tom, že by v řízení před správními orgány bylo nesprávně prováděno dokazování, tedy porušeno ustanovení § 2 odst. 3 v návaznosti na ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, a tento svůj závěr i obsáhle odůvodnil. Vydání dodatečného platebního výměru poté, co byla se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole, kterou podepsala a současně se vyjádřila, že s jejími závěry nesouhlasí, aniž bylo vyčkáno vyjádření žalobkyně, neznámá automaticky nezákonnost vydaného platebního výměru. Je tomu tak proto, že správce daně dal žalobkyni možnost doplnit důkazní řízení před tím, než věc postoupil zpět odvolacímu orgánu (v rámci seznámení s výsledky doplňujícího řízení). Tato však uvedené možnosti nevyužila a nenabídla další důkazní návrhy, kterými by prokázala náklady na zprostředkovatelské služby a náklady za nákup materiálu. Nenavrhl-li žalobkyně v této věci žádné důkazy, je pouhou spekulací, že správce daně nehodlal doplnění dokazování připustit. Krajský soud nepřisvědčil ani výtce, že nebylo dodrženo zákonné rozdělení kompetencí mezi správce daně a finanční ředitelství v době po podání odvolání. Správní orgány postupovaly zcela v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Neopodstatněná je proto v tomto směru domněnka žalobkyně, že odvolání nejprve posuzoval správce daně. Je tomu tak proto, že správce daně toliko doplnil řízení (odstranil vady svého předchozího řízení) a po té seznámil žalobkyni s výsledky doplněného řízení. Takový postup není protizákonný, ani zmatečný. Krajský soud tedy neshledal, že by v řízení před správními orgány bylo nesprávně prováděno dokazování, ani že by se finanční ředitelství argumentačně nevypořádalo s odvolacími námitkami žalobkyně, které nebyly blíže konkretizovány. Žalobkyni nebylo prokázáno, že by deklarovaným dodavatelem byly skutečně realizovány zprostředkovatelská služba, jakož i dodávky zboží, a proto tyto výdaje nebyly po právu uznány oprávněnými. Zcela obecně byla formulována výtka žalobkyně ohledně postupu žalovaného, který se neměl vypořádat s existencí dvou odlišných výpovědí téhož svědka, kdy jedna potvrzuje pořízení zboží a druhá jej popírá. Krajský soud se proto touto námitkou nemohl zabývat. Neopodstatněná je dále výtka, že žalovaný nesprávně připustil, aby návrhy na doplnění dokazování (výpovědi svědků J. T., M. H. a M. L.) posuzoval správce daně. Pokud totiž správce daně zjistil skutkový stav dostatečně, nemusel důkazní prostředky provést, zvláště když žalobkyně neuvedla, z jakých důvodů má být k výslechu svědků přistoupeno a co jimi má být prokázáno. Krajský soud ani neshledal žalobkyni namítané nerespektování základních zásad daňového řízení, zejména zásady uvedené v § 2 odst. 7

zákonu o správě daní a poplatků. Z její námitky totiž nevyplývá konkrétní pochybení správce daně. Obecný odkaz na ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků není proto možné přezkoumat. V souzené věci nadto nešlo o aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 cit. zákona, když bylo výslovně zjišťováno, zda zprostředkovatelská služba byla realizována. Nedošlo ani k tvrzenému porušení § 21 odst. 1 téhož zákona, když daňová kontrola není řízením, v němž by se rozhodovalo o daňové povinnosti. Je tomu tak proto, že protokolem o zahájení daňové kontroly je současně zahájena nejen kontrola, ale i daňové řízení (jde i o úkon ve smyslu ustanovení § 21 citovaného zákona). Není proto zapotřebí, aby po ukončení daňové kontroly bylo dále zahajováno nějaké jiné daňové řízení. Tomuto ostatně svědčí dikce zákona o správě daní a poplatků (§ 16 odst. 8), podle které je umožněno, aby byl součástí zprávy o kontrole i platební výměr, který je vždy rozhodnutím o věci samé. Pro takový závěr ostatně svědčí rovněž ustanovení § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které po dobu trvání daňové kontroly vylučuje možnost podat dodatečné přiznání nebo hlášení. Tato dikce jednoznačně svědčí tomu, že zde probíhá jiné řízení, které není doposud ukončeno. Obdobně tomuto závěru svědčí i ustanovení § 46 odst. 1 a 7 cit. zákona. Je proto třeba konstatovat, že zahájením kontroly je zahájeno i daňové řízení. Žalovaná se s touto odvolací výtkou vypořádala, což je z jejího rozhodnutí dostatečně seznatelné. Nepostupovala proto v rozporu s ustanoveními § 16 a § 21 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož krajský soud neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo v rozporu s právními předpisy, žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně – společnost ŠTROB &, společnost s ručením omezeným, jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou výslovně opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především namítla, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť se správní soud plně nevypořádal s její žalobní argumentací. Není v něm srozumitelně vysvětleno, z jakých důvodů krajský soud dospěl ke změně svého dřívějšího právního názoru spočívajícího v tom, že není-li ze strany správce daně v průběhu kontroly daňovému subjektu sděleno, které skutečnosti je třeba v řízení prokazovat, jedná se o podstatnou procesní vadu (srov. č. j. 10 Ca 144/2004 - 36, sp. zn. 8 Afs 97/2005). Správní soud se také vůbec nevyjádřil k výtce, že pracovníci správce daně před ukončením kontroly nezaujali stanovisko k jejímu vyjádření při projednání zprávy o daňové kontrole. Není proto zřejmé, proč krajský soud došel k závěru o zákonnosti ukončení daňové kontroly, a z jakých důvodů považuje její argumentaci za nepřijatelnou. Nesprávný je i právní názor krajského soudu, který ve vztahu k žalobnímu bodu č. 1.2 dovodil, že při zjišťování skutkové podstaty správními orgány nebyl porušen zákon a že závěr obsažený v žalobou napadeném rozhodnutí finančního ředitelství má oporu ve spisech. Toto pochybení je o to významnější, když správní orgán nereflektoval její důkazní návrhy z průběhu daňového řízení, obsažené zejména v doplnění jejího odvolání ze dne 12. 5. 2008. V tomto směru je podstatné, že navržené důkazy v odvolacím řízení odmítl správce daně, a nikoliv žalované finanční ředitelství jako odvolací orgán, který jako jediný je oprávněn uvážit, zda navržené důkazy provede či nikoliv. Krajský soud však tuto argumentaci chybně odmítl a uvedl, že jí byl v odvolacím řízení dán prostor k tomu, aby prokázala svá tvrzení a že žádné důkazní návrhy neuplatnila. Tak tomu ale ve skutečnosti není. Podáním ze dne 12. 5. 2008 navrhla opakování svědeckých výpovědí, provedení výpovědí nových svědků, provedení důkazu veřejnou listinou, listinami dokládajícími stavební činnost v závěru roku 2004 a provedení důkazu - záznamu o provozu vozidla. Z rozsudku však není patrné, proč se krajský soud domnívá, že tomu tak ve skutečnosti nebylo. Správní soud pochybil i v tom, že napadené správní rozhodnutí nezrušil pro vady řízení ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Je tomu tak proto, že se žalovaný ve svém rozhodnutí nevypořádal s odvolací námitkou k otázce okamžiku zahájení daňového řízení, ani s výtkami uvedenými pod žalobním bodem č. 2.2a, 2.2b žaloby, v nichž konkretizovala své námitky. Konkrétně šlo o to, že se žalovaný správní orgán

nevyjádřil k povinnosti dbát zásady uvedené v § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a že je nesprávný závěr správce daně o tom, že okamžikem zahájení daňové kontroly je zahájení i daňové řízení (§ 21 téhož zákona). Odvolací správní orgán se rovněž přezkoumatelným způsobem nevypořádal s jeho námitkou stran okamžiku zahájení daňového řízení. Krajský soud pak pochybil obdobně jako odvolací správní orgán, když nikterak nepolemizoval s její argumentací k žalobnímu bodu 2.2b a přisvědčil právnímu názoru žalovaného, že zahájení daňové kontroly je zároveň zahájením daňového řízení. Krajský soud se mylí, pokud došel k závěru, že postup správních orgánů byl v souladu s ustanoveními § 49 a § 50 zákona o správě daní a poplatků. Odvolací orgán totiž nemá oprávnění vrátit věc správci daně zpět k odstranění vad řízení nebo k doplnění řízení. Oprávnění doplnit řízení nebo odstranit jeho vady (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá cit. zákona) má zcela jiný obsah než je oprávnění vrátit věc správci daně prvního stupně s pokyny pro další řízení (§ 50 odst. 5 poslední věta téhož zákona). Správní soud v rozporu se zákonem došel k závěru, že její odvolání neposuzoval správce daně, který po podání odvolání na pokyn odvolacího orgánu jen odstraňoval vady, jak mu bylo uloženo. Správce daně odvolání nejprve posoudil jako nedůvodné a postoupil ho finančnímu ředitelství podle § 49 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství věc vrátilo správci daně s pokyny k odstranění vad, což je postup zákonem nepředvídaný. Správce daně potom postupoval způsobem, jako by mu věc byla skutečně vrácena, tj. autonomně vedl daňové řízení „v rozsahu přesahujícím uložené pokyny“. Opětovně posoudil odvolání jako nedůvodné (protokol str. 8 odst. první) a uvedl, že věc znovu postupuje odvolacímu orgánu k rozhodnutí. Následně pak správce daně rozhodl o odmítnutí navržených důkazních prostředků. Krajským soudem podaný výklad ustanovení § 49 a § 50 zákona o správě daní a poplatků proto popírá smysl dvoustupňového správního řízení i úlohu odvolací instance. V konečném důsledku pak tento výklad vede až k absurdnímu závěru, že prakticky vůbec nezáleží na průběhu řízení, které předchází vydání prvostupňového rozhodnutí. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství považuje kasační stížnost za neopodstatněnou, a z důvodu shodnosti stížnostních a žalobních bodů obecně odkázalo na své vyjádření k žalobě ze dne 27. 1. 2009. K jednotlivým výtkám pak podalo stručné vyjádření. Předně uvedlo, že poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 97/2005 - 65, není případný. Byl to totiž právě závěr Nejvyššího správního soudu v něm obsažený, který finanční ředitelství vedl k postupu dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Rovněž tak poukazovaná výzva ze dne 15. 2. 2008, č. j. 413030/08/077540/1189, k dokazování dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (správně mělo být uvedeno č. j. 41301/08/077540/1189), byla v souladu se zákonem. Není rozhodné, že ji vydal správce daně. Je tomu tak proto, že byla vydána v odvolacím řízení v návaznosti na ustanovení § 50 odst. 3 téhož zákona. Stěžovatelka však své tvrzení o oprávněnosti původně uplatněných odpočtů daně (správně má být uvedeno „nákladů“) neprokázala ani v odvolacím řízení. V tomto směru je podstatné, že stěžovatelka ke zprostředkovatelské činnosti JUDr. B. nepředložila žádné důkazy. V poukazované věci sp. zn. 8 Afs 97/2005 však žádná výzva vydána nebyla, resp. nebyla vydána ani v řízení před správním orgánem I. stupně, ani v odvolacím řízení. Je třeba vždy rozlišovat rovinu formální zachycenou v účetnictví od roviny faktické, v níž je třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit daňových subjektů. S odkazem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, je nedůvodný i poukaz stěžovatelky na porušení zásady dvojinstančnosti v odvolacím řízení. Pokud jde o vytýkané neprovedení důkazů - svědeckých výpovědí a listinných důkazů, pak tyto důkazní prostředky byly hodnoceny v úředním záznamu ze dne 22. 5. 2008, přičemž tyto neprokazují oprávněnost uplatněného odpočtu (správně má být uvedeno „uplatněného nákladu“). Takový postup má nejen oporu v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ale i v judikatuře kasačního soudu, konkrétně v rozsudku vedeném pod sp. zn. 5 Afs 5/2008. Finanční ředitelství v Českých

Budějovicích z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů a jinými vadami řízení před krajským soudem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Je tomu tak proto, že pokud by tyto námitky byly důvodné, mohly by mít vliv i na právní posouzení věci samé.

Krajský soud pochybil tím, že při svém rozhodování vyšel ze skutkového stavu, který neměl oporu v obsahu správního spisu. Opakovaně vyslovil (str. 14, 16 rozsudku), že stěžovatelce byl dán seznámením s výsledky daňové kontroly a výzvou správce daně (z doplňovacího řízení – z 15. 2. 2008) dostatečný prostor k tomu, aby prokázala svá tvrzení, která však této možnosti nevyužila a další důkazní prostředky neuplatnila (nepředložila).

Ve skutečnosti však tomu tak není.

Z podání datovaného dnem 27. 3. 2008 vyplývá, že se stěžovatelka v odvolacím řízení domáhala doplnění dosud zjištěného skutkového stavu věci, a to prostřednictvím provedení svědeckých výpovědí Ing. J. T., M. H. a M. L.. Z obsahu správního spisu rovněž vyplývá, že i po projednání výsledku doplňujícího řízení v protokolu ze dne 23. 4. 2008, č. j. 114171/08/077540/1189, stěžovatelka předkládala a navrhovala za účelem úplného zjištění skutkového stavu věci, aby odvolací orgán doplnil doposud zjištěný skutkový stav. Stalo se tak podáním ze dne 12. 5. 2008, ve kterém navrhla jednak opakovaný výslech svědků, předložení dalších listinných důkazů a výslech svědků nových.

Krajský soud přes stěžovatelkou v žalobě výslovně uplatněnou námitku proti neprovedení těchto důkazů žalovaným finančním ředitelstvím (namítané vady v dokazování, resp. rozpor s ustanovením § 31, § 49 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), navržené důkazní prostředky ponechal zcela stranou své pozornosti, nezabýval se ani výtkami, proč nebyly ze strany odvolacího správního orgánu provedeny, a naopak výslovně uvedl, že zde nebyly žádné důkazní návrhy ze strany stěžovatelky uplatněny. Za tohoto stavu proto nelze dojít k jinému závěru než tomu, že napadený rozsudek krajského soudu je v tomto směru nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Je tomu tak proto, že Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl uveřejněn pod č. 134/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, právní názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích 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*“. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dodal, že „*opomene-li krajský (městský) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34 (dostupný na www.nssoud.cz) pak vyslovil Nejvyšší správní soud právní názor, že „*Je povinností soudu stranám sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a ke jakým závěrům dospěl*“.

K vymezení rozsahu přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí přispěl svou měrou i Ústavní soud, který např. v nálezu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz) vyslovil, že odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval soud 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. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Z výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu tedy vyplývá, že krajský soud nepostupoval při rozhodování o námitce stěžovatelky stran neprovedení důkazů žalovaným finančním ředitelstvím v duchu této judikatury. Je tomu tak proto, že se krajský soud s touto námitkou vůbec nevypořádal, a naopak výslovně uvedl, že zde nebyly žádné důkazní návrhy ze strany stěžovatelky, ač tomu tak nebylo.

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že krajský soud rovněž pochybil, pokud při svém rozhodování došel k závěru, že námitka žalobce ohledně postupu žalovaného, který se nevypořádal s existencí dvou odlišných svědeckých výpovědí téhož svědka, kdy jedna potvrzuje pořízení zboží a druhá jej popírá, je formulována zcela obecně, a proto se jí soud nemohl zabývat. Je tomu jednak proto, že naznačený přístup krajského soudu k žalobní výtce je v rozporu s ustanoveními § 43 OSŘ a § 37 s.ř.s., a jednak proto, že tato námitka nebyla stěžovatelkou v této věci vůbec vznesena. Přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pak rovněž nepřispívá např. ani sdělení krajského soudu o tom, že nebyly dodrženy podmínky pro uplatnění daňového odpočtu podle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, nebo že by činnost JUDr. B. bylo možno podřadit pod ekonomickou činnost, u které lze uplatnit nárok na odpočet daně, přestože ve skutečnosti meritem přezkoumávané věci bylo dodatečné stanovení daně z příjmu právnických osob, tj. daně stanovené podle zákona o daních z příjmů, a nikoliv podle zákona o dani z přidané hodnoty.

Nelze však již přisvědčit stěžovateli, že by napadený rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, pokud jí v jeho odůvodnění neobjasní, zda vůbec a případně z jakých důvodů se odchýlil od některého ze svých dřívějších právních názorů. Obdobně není povinností soudu sdělovat stěžovateli, z jakého důvodu je jeho právní názor odlišný od názoru vysloveného jiným soudem, zvláště když věci mají odlišný skutkový základ. Tato stěžovatelkou dovozovaná povinnost krajského soudu pro něj neplyne ani ze zákona (srov. § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. ve spojení s § 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.), ani z předestřené judikatury vyšších soudů. Povinnost vypořádat se přezkoumatelným způsobem s uplatněnými námitkami (žalobními body) totiž nelze zaměňovat za povinnost reagovat na každý jednotlivý, v řadě případů i absurdní a nebo s věcí nesouvisející, argument. Obecně lze proto konstatovat, že k přezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů postačí, pokud z nich vyplývá, jak soud věc uvážil, z jakých důkazů a úvah při tom vyšel, jak naložil (vypořádal se) s uplatněnými žalobními body, a jak naložil - pro právní posouzení věci - se zásadní žalobní argumentací. V tomto směru proto obстоjí i závěr krajského soudu o zákonnosti ukončení daňové kontroly, přestože se tento správní soud explicitně nevyslovil k výtce o absenci stanoviska správce daně ohledně vyjádření stěžovatelky při projednání zprávy o kontrole.

Nelze přisvědčit stěžovateli ani v tom, že si krajský soud nesprávně vyložil žalobní bod 2.2a o porušení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Při posouzení této kasační výtky je nutno vyjít z premisy, že stejně jako kvalitativní úroveň odvolání ve správním řízení předurčuje

kvalitu rozhodnutí o něm, tak i kvalita správní žaloby zásadně předurčuje „kvalitu“ rozsudku správního soudu. Soudu totiž nepřisluší (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.) vyhledávat důvody a argumenty svědčící tvrzení toho kterého účastníka řízení. Pokud stěžovatelka v žalobním bodě 2.2a, toliko uvedla cit.: „*Žalobce namítá, že při ústním jednání, jehož předmětem bylo projednání kontrolní zprávy, měl správce daně posoudit vyjádření žalobce podle skutečného obsahu bez ohledu na to, že nemělo formu žádosti o poskytnutí lhůty. K namítanému porušení povinnosti dbát základní zásady uvedené v § 2 odst. 7 daňového řádu se žalovaný nevyjádřil.*“, nelze krajskému soudu důvodně vytýkat, že namítané porušení ustanovení § 2 odst. 7 cit. zákona posoudil ve vztahu k základní sporné otázce, a to, zda zprostředkovatelská služba byla prokázána, či nikoliv. Je tomu tak proto, že stěžovatelka tuto svou kusou výtku krajskému soudu blíže nepředestřela (nerozvedla). Krajskému soudu pak nepřisluší předjímat, co vlastně chtěla stěžovatelka touto námitkou vyjádřit, resp. jak měla být věc či některý konkrétní úkon posouzen. Ani tato stížní námitka proto není opodstatněná.

Obdobně nelze souhlasit se stěžovatelkou, pokud dovozuje, že krajský soud nesprávně pojal žalobní bod 2.2b, když se jím zabýval věcně, namísto toho, aby toliko posuzoval, zda se s těmiž námitkami vypořádal správní orgán přezkoumatelným způsobem. Podstatou této žalobní výtky nebylo posouzení souladu napadeného rozhodnutí s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, jak nyní stěžovatelka argumentuje v kasační stížnosti, ale nesprávný výklad ustanovení § 21 odst. 1 téhož zákona v souvislosti se zahájením daňové kontroly. Tím, že krajský soud tuto výtku přezkoumal věcně, posoudil uvedený žalobní bod v souladu se zákonem. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ve spojení s touto námitkou proto nemůže obstát.

Stěžovatelka se rovněž mýlí, považuje-li za nesprávný právní názor krajského soudu, který spočívá v tom, že zahájením daňové kontroly dochází i k zahájení daňového řízení (rozpor s ustanovením § 21 zákona o správě daní a poplatků).

Podle ustanovení § 1 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

Podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Podle ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.

Podle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je řízení zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili.

Z uvedené legislativní zkratky „daňové řízení“, v návaznosti na legislativní zkratku „daně“ a definici pojmu „správy daně“, lze jednoznačně dovodit, že daňovým řízením se rozumí řízení

ve věcech daní, resp. ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu (§ 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Jelikož pak správa daně (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), která probíhá zásadně v daňovém řízení, v sobě zahrnuje i právo kontrolovat podle zákona o správě daní a poplatků, splnění daňových povinností ve stanovené výši a době, nelze dojít k jinému závěru, než k tomu, že daňová kontrola, jako úkon správce daně sui generis, vždy probíhá v daňovém řízení. Na tom nic nemění ani okolnost, že daňová kontrola má svůj počátek a konec, ani to že její zahájení má důsledky ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Daňovou kontrolou lze nejen prověřovat, ale i zjišťovat daňový základ. Díkce ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyjadřuje, že daňová kontrola může být provedena nejen v případě daně již dříve stanovené (prověřuje), ale i v případě daně doposud nestanovené (zjišťuje). Daňová kontrola tak nemusí být nutně zahájena jen v již probíhající daňovém řízení (zahájeném např. výzvou k podání daňového přiznání nebo jeho podáním). Pokud však před zahájením daňové kontroly nebylo doposud zahájeno daňové řízení, nelze dojít (za předpokladu, že daňová kontrola vždy probíhá v daňovém řízení) k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení. Je tomu tak proto, že k zahájení daňové kontroly může dojít toliko úkonem správce daně, jak výslovně předpokládá ustanovení § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak daňové řízení do okamžiku započetí kontroly nebylo zahájeno, je právě úkon, jímž se zahajuje daňová kontrola, prvním úkonem v daňovém řízení. Není při tom rozhodující, zda se tak stane výslovně rozhodnutím nebo jiným projevem vůle oprávněného pracovníka správce daně, např. při ústním jednání s daňovým subjektem, jež je po té zaznamenáno v protokole o ústním jednání. Stejně tak není rozhodné, zda daňová kontrola bude ukončena zprávou o daňové kontrole se zjištěním, neboť tato je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků toliko prostým důkazem. Je pak pouze v dispozici správce daně, jak tento důkaz řádně a popřípadě i s jinými důkazy vyhodnotí, a již jednou zahájené daňové řízení ukončí v souladu se zákonem, např. tak, jak tomu bylo v této věci – vydáním platebních výměrů. Je tomu tak právě z toho důvodu, že jednou zahájené řízení o dani může být ukončeno toliko zákonem předpokládaným způsobem.

Je proto zcela opodstatněný závěr krajského soudu, že není třeba, aby po ukončení daňové kontroly zprávou o kontrole bylo před rozhodnutím o stanovení daně zahajováno další daňové řízení. Tomuto ostatně svědčí i díkce zákona o správě daní a poplatků (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků), která umožňuje, aby byl součástí zprávy o kontrole i platební výměr, jež je v daňovém řízení vždy rozhodnutím o věci samé.

Krajský soud v souladu se zákonem vyložil ustanovení § 49 a § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, pokud došel k závěru, že je v kompetenci odvolacího správního orgánu věc po té, co mu bylo správcem daně podle § 49 odst. 4 téhož zákona předloženo odvolání stěžovatelky, postoupit správci daně s pokyny k doplnění a odstranění vad řízení.

Podle ustanovení § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Správce daně může rozhodnout o odvolání i v případě, že mu vyhoví pouze částečně. Proti takovému rozhodnutí je přípustné odvolání.

Podle ustanovení § 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Otázkou procesního postupu podle § 50 odst. 3 věty čtvrté zákona o správě daní a poplatků, v návaznosti na ustanovení § 49 téhož zákona, se správní soudy zabývaly již dříve. Nejnověji pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, které je dostupné na www.nssoud.cz, když vyslovil právní názor, že: „I. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. II. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 tohoto zákona. Postup podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 citovaného zákona), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 tohoto zákona). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně“.

V předmětné věci je nesporné, že postup podle ustanovení § 49 odst. 1 cit. zákona nebylo možno aplikovat, neboť odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru správce daně bylo žalovanému odvolacímu správnímu orgánu předloženo podle § 49 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a ten je následně přípisem ze dne 4. 2. 2008, č.j. 732/08-1300, s pokynem pro další řízení, postoupil správci daně. V důsledku uvedeného postupu správních orgánů, kdy nebylo o odvolání rozhodnuto správcem daně podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, přešla funkční příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací správní orgán – finanční ředitelství. Ke zpětnému přenesení příslušnosti k vedení řízení na správce daně pak může dojít jen rozhodnutím nebo zákonem předpokládaným způsobem (např. § 50 odst. 3 cit. zákona). Tak tomu bylo i v předmětné věci, když žalované finanční ředitelství věc postoupilo správci daně přípisem ze dne 4. 2. 2008, č.j. 732/08-1300, spolu s pokynem pro další řízení. Nic tedy nebránilo správci daně, aby „v mezích pokynu žalovaného“ odstraňoval vady řízení na poli dokazování před prvostupňovým správcem daně a zhodnotil výsledky doplněného řízení, seznámil s nimi stěžovatelku, a věc poté postoupil zpět odvolacímu správnímu orgánu k rozhodnutí. V uvedeném směru proto nelze výkladu ustanovení § 49 a § 50 zákona o správě daní a poplatků, jak byl podán krajským soudem, ničeho vytknout. Tento postup ovšem nezbavuje žalované finanční ředitelství povinnosti uvážít, které z důkazních prostředků navržených v průběhu doplňování řízení provede a které nikoliv, a povinnosti provést i jejich právní vyhodnocení.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů zrušil podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 4. 2009, č. j. 10 Ca 237/2008 - 58, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval všemi žalobními námitkami, přezkoumatelným způsobem se vypořádal s argumentací účastníků řízení, přitom i posoudil, zda žalované finanční ředitelství uvážilo veškeré jednotlivé důkazní prostředky předestřené stěžovatelkou, a řádně odůvodnil svůj názor, který zaujme k jejich argumentaci. Teprve po té vydá rozhodnutí, které bude způsobilé k případnému kasačnímu přezkoumání a bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 3. září 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu