



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšera v právní věci žalobce: **Z. K.**, zastoupen Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 9. 2016, č. j. 29 Af 56/2014 - 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Otrokovicích (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce ve dnech 16. 8. 2011 až 10. 6. 2013 daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. Na základě této daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 18. 6. 2013, č. j. 942298/13/3306-05701-704609 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2009 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 18 900 Kč, doměřen daňový bonus dle § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši -21 360 Kč a současně mu byla uložena povinnost hradit penále ve výši 3 780 Kč.

[2] Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 6. 2014, č. j. 14101/14-5000-14102-703207, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně, že nebylo možno jako daňově uznatelné výdaje uznat faktury na nákup polyamidů a dalších materiálů vydané společností BL PLASTMETAL, s. r. o., která byla nekontaktní, neplnila řádně své daňové povinnosti

a nebylo možno u ní ověřit, zda faktury pro žalobce opravdu vystavila, zaúčtovala je a zda jí byly uhrazeny. Správce daně proto vyslechl jednatelku této společnosti paní Barboru Ladmovou, která dne 8. 2. 2012 za účasti žalobce vypověděla, že předmětné faktury pro žalobce skutečně vystavila, byť je následně nepodepsala ona, ale žalobcův otec, pan Z. K. starší, kterého k tomu zmocnila a který podle své výpovědi vedl ve společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., divizi plastů. Dne 11. 4. 2012 ovšem paní Barbora Ladmová vypovídala znovu, tentokrát za přítomnosti pana L. T., který s ní v této společnosti spolupracoval. Uvedla, že její předchozí výpověď byla nepravdivá a učiněná z obav ze žalobce a jeho otce, který jí i panu T. dluží peníze, ve skutečnosti jsou ale předmětné faktury fiktivní, společnost BL PLASTMETAL, s. r. o., je nevystavila, neuskutečnila podle nich dodávky a neobdržela žádné platby. Totéž vypověděla jak ona, tak L. T. i následně dne 31. 5. 2012 za účasti žalobce a následně opět za účasti žalobce také 10. 3. 2014 poté, co žalovaný uložil správci daně provedení nové výpovědi, neboť nesouhlasil se způsobem vedení jednání ze strany správce daně. Na základě těchto výpovědí dospěl žalovaný k závěru, že jedinou realizovanou fakturou byla faktura č. 10072009, na jejímž základě byl žalobci dodán společností BL PLASTMETAL, s. r. o., granulát, ovšem tato faktura nebyla uhrazena. Žalovaný také shledal, že společnost BL PLASTMETAL, s. r. o., fakticky řídili pan T. a pan K. starší, naopak paní Ladmová v ní figurovala pouze formálně, tiše souhlasila s činnostmi pana K. staršího, ale nezplnomocnila jej k zastupování společnosti, neboť podle žalovaného byla podvrhem plná moc, kterou měla vystavit dne 15. 9. 2008 a v níž byl pan K. starší zmocněn i k dispozici s bankovním účtem, který byl založen až skoro o rok později. Podle žalovaného tak pan K. starší toliko vyhotovoval faktury, aby měl žalobce prokázané „výdaje“ na granulát, který ve skutečnosti získal bezplatně jako odpadní surovinu od společnosti TEiKO, jíž vznikl při ořezu van. Nebylo tedy prokázáno, že žalobce nakoupil předmětný materiál na podkladě vystavených faktur a že za ně zaplatil, takže tyto výdaje nemohly být daňově uznány.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud zamítl výše označeným rozsudkem ze dne 20. 9. 2016. Krajský soud připomněl, že daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. V daném případě správci daně mohly vzniknout legitimní pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti předložených faktur, a to dokonce již v souvislosti se svědeckou výpovědí paní Ladmové ze dne 8. 2. 2012. Co se týče zaprotokolované výpovědi ze dne 11. 4. 2012, vyjádřil krajský soud pochybnost, zda bylo vhodné, aby pan T. a paní Ladmová uskutečnili podání společně. Zároveň však nelze toto podání považovat za svědeckou výpověď, správce daně ji takto ani formálně nedeklaroval, označil ji jen jako ústní podání a daňové orgány toto podání nepoužily jako důkazní prostředek, ale jako podklad pro úvahu o potřebě provedení řádné svědecké výpovědi. Následně správcem daně provedený svědecký výslech paní Ladmové ze dne 31. 5. 2012 žalovaný k odvolání žalobce zcela správně vyhodnotil jako nezákonný důkaz, neboť správce daně zvolil formu otázek a způsob vedení výslechu tak, že vždy přečetl své otázky naformulované na základě podání ze dne 11. 4. 2012 a zeptal se svědkyně, zda tomu tak bylo a potvrzuje danou skutečnost, čímž jen „zprocesnil“ obsah ústního podání ze dne 11. 4. 2012. Žalovaný proto správně uložil správci daně, aby znovu provedl svědeckou výpověď paní Ladmové a vyslechl pana T. To se stalo dne 10. 3. 2014 a tehdy získané svědecké výpovědi nelze pokládat za nezákonné důkazy. Žalobce jim mohl být přítomen, žalobcův zástupce se jich zúčastnil a měl příležitost klást svědkům otázky. Možná pochybení při provedení ústního podání pozdějšími svědky ze dne 11. 4. 2012 přitom nezaložila nemožnost budoucího výslechu těchto osob jako svědků. Výslech svědků není úkonem neopakovatelným a případné pochybení při získávání jejich vyjádření

pokračování

nemůže znamenat absolutní nepoužitelnost a zmaření takového úkonu do budoucna, a to zejména za situace, když jsou při novém výsledku dodržena všechna práva daňového subjektu. Zpráva o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2013, č. j. 461481/13/3306-05400-708830, tedy sice vycházela z nezákonného důkazu v podobě výpovědi paní Ladmové ze dne 31. 5. 2012 a následně na něj ve smyslu § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, odkazoval i dodatečný platební výměr správce daně; toto pochybení však bylo napraveno novým a řádně provedeným výsledkem paní Ladmové ze dne 10. 3. 2014 v rámci odvolacího řízení. V něm měl přitom v rámci apelačního principu žalovaný možnost odstraňovat vady řízení a zhojit vady rozhodnutí správce daně, což se dle krajského soudu také stalo.

[4] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. V písemnosti ze dne 9. 4. 2014, č. j. 9309/14-5000-14102-703207, označené jako „*Seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v průběhu odvolacího řízení*“, žalovaný mj. zrekapituloval obsah výpovědi paní Ladmové a pana T. ze dne 10. 3. 2014 a uvedl, že tyto svědecké výpovědi nevyhodnotil „*jako důkazní prostředek prokazující deklarovanou skutečnost, že společnost BL PLASTMETAL s.r.o. fakticky dodala plnění uvedené na výše uvedených fakturách a že daňový subjekt ubradil této společnosti finanční částky na fakturách uvedené*“. Podle krajského soudu šlo sice o poněkud kusé předběžné hodnocení důkazů, na druhou stranu žalobce dostal jasně na srozuměnou, že předmětné důkazy žalovaný neosvědčil jako důkazy prokazující žalobcova tvrzení. Žalobce tak měl možnost vyjádřit se ke zjištěním žalovaného a vznést svou oponentní verzi celého „příběhu“. Závěry vyjádřené v komentářové literatuře a části judikatury Nejvyššího správního soudu, na něž žalobce poukazyval, nelze dle krajského soudu aplikovat mechanicky, neboť žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně a nedošlo zde ke zjištění zcela nových skutečností. Obě výpovědi ze dne 10. 3. 2014 totiž v podstatě potvrzovaly dosavadní zjištění a závěry správce daně a žalovaného. Pokud je účelem § 115 odst. 2 daňového řádu zejména zabránit vydání rozhodnutí překvapivého pro daňový subjekt, pak postupem žalovaného v daném případě byl tento účel zcela dodržen. Žalovaný setrval na dosavadních zjištěních vyplývajících z daňového řízení, se stručným hodnocením a obsahem výpovědí svědků žalobce seznámil a dal mu příležitost předložit kvalifikovanou oponenturu, čehož žalobce využil, když se k věci podrobně vyjádřil podáním ze dne 24. 4. 2014. Smysl daného ustanovení tak byl dodržen.

[5] Krajský soud také nepřisvědčil žalobcovým argumentům namítajícím porušení § 88 odst. 2, § 90 odst. 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu a údajně chybějící řádné hodnocení svědeckých výpovědí, přičemž poukázal na jednotlivé stránky rozhodnutí žalovaného, kde byly svědecké výpovědi hodnoceny. Připomněl také, že žalobce v průběhu řízení nenabídl důkazy, které by relevantně zpochybňovaly závěry žalovaného týkající se hodnocení výpovědí svědků.

[6] V reakci na žalobcův argument o nedostatku odpadního materiálu od společnosti TEiKO, z něhož by žalobce mohl uskutečňovat svou výrobu, krajský soud připomněl, že žalovaný existenci materiálu deklarovaného na fakturách nepochybně, žalobce však nijak neprokázal, jaké prostředky v tomto směru vynaložil, i když jej tížilo důkazní břemeno. Nelze považovat za důvod nezákonnosti rozhodnutí žalovaného to, že až v něm se poprvé argumentuje materiálem získaným od společnosti TEiKO. Žalobce ani v žalobě nenabídl přesvědčivý důkaz, od koho a za kolik materiál potřebný k výrobě pořídil.

[7] Krajský soud tedy uzavřel, že žalobce neprokázal vynaložení výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pro posouzení věci nebylo třeba, aby žalovaný zjišťoval, jakým způsobem byl obchodní podíl ve společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., převeden na paní Ladmovou a nakolik pan K. starší jednal na základě zmocnění paní Ladmovou. K věci nemířily ani námitky týkající se případného zahájení trestního řízení s paní Ladmovou kvůli porušení

mlčenlivosti či údajného účelového postupu finančních orgánů v souvislosti s činností Finančního úřadu Brno I, který vyměřil společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., daň z přidané hodnoty za jednotlivá období roku 2010 ve výši 0 Kč, ačkoli bylo z důkazních prostředků zřejmé, že daná společnost v rozhodných obdobích podnikala.

III.

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel namítal nejprve nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, k čemuž podrobně rozebral judikaturu na téma požadavků na odůvodnění soudních rozhodnutí. Konkrétně rozsudku krajského soudu vytykal, že zčásti odkazuje na rozhodnutí žalovaného a zčásti uvádí nepravdivá rozhodnutí rozporná se skutkovým stavem. Orgánům finanční správy vytkl, že správce daně opřel své rozhodnutí o nezákonně získané důkazy a žalovaný své závěry neopřel o zákonné hodnocení důkazů a nehodnotil je ve vzájemné souvislosti. Například výpověď paní Ladmové nehodnotil zákonným způsobem, když z výpovědi pana T. i z dalších důkazních prostředků je zřejmé, že paní Ladmová nevypovídala pravdivě. Upozorňoval i na další rozpory v jednotlivých výpovědích paní Ladmové a pana T. a vytykal krajskému soudu, že tyto výpovědi a rozpory v nich nehodnotil objektivně a nedospěl k závěru o nepravdivosti výpovědi paní Ladmové ze dne 10. 3. 2014. Celkově se pak krajský soud dostatečně nevypořádal s věrohodností jejich svědeckých výpovědí, stejně jako se stěžovatelovou pochybností, zda prodej obchodního podílu paní Ladmové a změna jednatele společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., byla platným úkonem, když šlo zjevně o převod společnosti na „bílého koně“. Rozhodování krajského soudu navíc bylo neobjektivní a podjaté.

[10] Dále stěžovatel nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že fingované faktury od společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., měly zakrýt skutečnost, že své výrobky stěžovatel vyráběl z odpadu, který zdarma obdržel od společnosti TEiKO. Stěžovatel ovšem předložil správci daně faktury a doklady o úhradě dodávek, svědčící o tom, že předmětný materiál mu dodala společnost BL PLASTMETAL, s. r. o., která jednala prostřednictvím pana Z. K. staršího. Stěžovatel také kladl otázku, proč byla tato společnost převedena na tzv. „bílé koně“. Zopakoval, že paní Ladmová jako jednatelka společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., pověřila pana K. staršího po domluvě s panem T. činností za předmětnou společnost, dala mu dispoziční právo k účtu společnosti, z tohoto účtu vybírala peněžní prostředky, v některých případech i vystavovala faktury pro stěžovatele, jak vypověděla, které podepisoval z jejího pověření pan K. starší. Patrně z důvodu, že tato společnost nepřiznávala veškeré příjmy a výdaje, změnila jednatelka společnosti výpověď, přičemž její nová výpověď je v rozporu s výpovědí pana K. staršího i s výpovědí pana T. Dodávky společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., stěžovateli prokazují jak faktury a příjmové doklady, tak i výpověď pana Z. K. staršího. Tyto skutečnosti by musely nutně vyjít najevo, kdyby správce daně a žalovaný řádně vedli důkazní řízení.

[11] Krajskému soudu také vytkl, že nesprávně posoudil právní otázku, zda právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení a právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu v sobě zahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Krajský soud se ztotožnil s odůvodněním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 - 43, ale opominul stěžovatelovu námitku, že při akceptaci argumentace Nejvyššího správního soudu by se povinné dvoustupňové řízení stalo řízením jednostupňovým. Žalovaným a krajským soudem citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu označil za ústavně

pokračování

nekonformní a neudržitelný, neboť zkracuje daňové subjekty na jejich právech, ostatně k opačnému názoru dospívá i komentář Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Žiškova, M.: *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, na straně 714. Jedině názor vyjádřený v tomto komentáři je souladný s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům, což ostatně plyne i z § 92 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel tedy brojil proti tomu, že jej žalovaný neseznámil s hodnocením provedených důkazů před vydáním konečného rozhodnutí, aby se k nim mohl vyjádřit.

[12] S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení mu věci k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, jakož i na vyjádření k žalobě. Trval na tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal daňovou uznatelnost jím uplatněných nákladů zahrnutých do základu daně z příjmů. Žalovaný zopakoval, že ústní podání pana T. a paní Ladmové zaprotokolovaná podle § 60 až § 62 daňového řádu dne 11. 4. 2012 nepoužil jako důkazní prostředky, dále že svědecká výpověď paní Ladmové ze dne 31. 5. 2012 byla vyhodnocena jako nezákonný důkaz ve smyslu § 96 daňového řádu, a proto byl dne 10. 3. 2014 proveden opakovaný výslech těchto svědků. Svědecká výpověď paní Ladmové byla žalovaným osvědčena jako důkaz prokazující skutečnost, že obchodní společnost BL PLASTMETAL, s. r. o., nedodala stěžovateli zboží podle předmětných faktur a neudělila panu K. staršímu oprávnění jednat za ni. Skutečnosti tvrzené paní Ladmovou byly prokázány i výpověďmi pana T. a pana K. staršího. Za nedůvodnou označil i stěžovatelovu námitku, že nebyl seznámen s hodnotícími úvahami žalovaného ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu a že skutková podstata z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spise. Námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů žalovaný odmítl jako nedůvodnou, neboť rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný jen z důvodu, že stěžovatel nesouhlasí s právním názorem krajského soudu ohledně hodnocení důkazů. Z těchto důvodů navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Stěžovatelova první kasační námitka míří proti údajné nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud se obecně ztotožňuje s judikaturou, kterou stěžovatel zmiňoval, mezi zde vyjádřenými právními názory a konkrétními stěžovatelovými tvrzeními ovšem není jasná spojitost. Stěžovatel totiž dále pouze uváděl konkrétní tvrzení z jednotlivých výpovědí paní Ladmové, pana T. a pana K. staršího, upozorňoval na jejich vzájemné rozpory, popřípadě na rozpory v různých výpovědích paní Ladmové a sám dospěl k závěru o nepravdivosti její výpovědi ze dne 10. 3. 2014. K těmto rozporům ve výpovědích se však již dostatečně vyjádřil žalovaný, který vysvětlil, proč důkazně nezohlednil výpověď paní Ladmové ze dne 11. 4. 2012 a proč přikázal správci daně, aby znova provedl nesprávně vedený výslech paní

Ladmové a pana T. ze dne 31. 5. 2012. To se také stalo a oba svědci byli znovu vyslechnuti dne 10. 3. 2014 procesně správným způsobem a tato výpověď byla pro správce daně a žalovaného klíčová. S tímto postupem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a není jeho úkolem znovu otevírat jednotlivá tvrzení v jednotlivých výpovědích na téma jednotlivých dodávek a faktur. Podstatné je, že postup, kterým žalovaný svědky vyslechl, byl nakonec procesně správný, takže bylo v pořádku, že vzal procesně správně provedenou výpověď paní Ladmové ze dne 10. 3. 2014 za přesvědčivou a vyšel ze skutkové verze, která z ní vyplývala a odpovídala i dalším provedeným důkazům. Ke všem těmto otázkám se následně krajský soud vyjádřil zcela srozumitelně a dostatečně.

[17] Nejvyššímu správnímu soudu pak v nynějším řízení vůbec nepřísluší, aby se vyjadřoval k řadě skutkových tvrzení, jimiž se stěžovatel snaží pouze negovat či zpochybňovat skutková zjištění žalovaného. Pro posouzení zákonnosti rozhodnutí krajského soudu skutečně není relevantní, aby se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k tomu, zda byla společnost BL PLASTMETAL, s. r. o., převedena na tzv. „bílé koně“, zda tato společnost přiznávala veškeré své příjmy a výdaje, zda řádně odváděla daň z přidané hodnoty a s jakou motivací paní Ladmová změnila výpověď. Pro nynější řízení je z tvrzení uváděných stěžovatelem v kasační stížnosti opravdu podstatné pouze jediné, a sice zda faktury od společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., odrážely skutečně realizované dodávky. I z pohledu Nejvyššího správního soudu je ovšem zcela přesvědčivé a důkazně dostatečně podložené vysvětlení, které předložil ve svém rozhodnutí žalovaný a s nímž se ztotožnil i krajský soud. Ani pohledem skutkových tvrzení obsažených v kasační stížnosti nevidí Nejvyšší správní soud důvod, proč by toto vysvětlení mělo být zpochybněno.

[18] Pokud pak stěžovatel označuje rozhodování krajského soudu za neobjektivní a podjaté, je třeba tuto obecně formulovanou námitku odmítnout. Stěžovatel v tomto řízení před krajským soudem nevyužil svého práva vznést námitku podjatosti podle § 8 s. ř. s. a pocitu, že byli soudci krajského soudu v jeho věci podjatí, propadl až v důsledku toho, že nevyhověli jeho žalobě. K tomu je však třeba připomenout, že námitka podjatosti, ani jiná kritika údajně chybějící nestrannosti rozhodování soudu nemůže být podložena pouze tím, že se stěžovateli rozhodnutí krajského soudu nelíbí, protože v řízení neuspěl. Ostatně jak jasně plyne z § 8 odst. 1, věta třetí, s. ř. s., taková kritika by nebyla dostatečná ani pro odůvodnění námitky podjatosti, pokud by byla vznesena včas: *„Důvodem k vyloučení soudce nejsou okolnosti, které spočívají v postupu soudce v řízení o projednávané věci nebo v jeho rozhodování v jiných věcech.“*

[19] Stěžovatel konečně nesouhlasil s tím, jak krajský soud posoudil právní otázku výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení zní: *„Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*

[20] Krajský soud toto ustanovení vyložil na základě právního názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 - 43. V něm Nejvyšší správní soud uvedl, že *„pokud si správce daně či odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení opatřují důkazy bez součinnosti s daňovým subjektem, např. v rámci dožadání, na základě výzvy k součinnosti či žádosti o mezinárodní pomoc, pak bude na místě, aby odvolací orgán v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s provedenými důkazy. Právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání však v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu“.*

pokračování

[21] Ve skutečnosti, že krajský soud vyšel z tohoto rozsudku a respektoval názor v něm vyjádřený, rozhodně nelze spatřovat žádné pochybení, ba naopak. Přestože české soudy formálně nejsou vázány předchozí judikaturou, je nezbytné, aby v případě, kdy soud se stávajícími závěry přijatými v judikatuře nesouhlasí, dostatečně svůj opačný názor vyargumentoval. Jestliže však se závěry předchozí judikatury souhlasí, je namístě, aby soud z předchozí judikatury čerpal. Ústavní soud k tomu například v nálezu ze dne 25. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 470/97, uvedl: „Podle přesvědčení Ústavního soudu povinnosti takto obecným soudům zákonem uložené jsou nejen výrazem povinnosti soudu (soudce) rozhodnout - mimo jiné - spravedlivě, tj. ve shodě s ustálenou rozhodovací praxí (Bureš a spol.: *Občanský soudní řád, Komentář*), ale jsou současně integrální částí stanoveného postupu, jak tento je dán a chráněn ústavně zaručeným právem na soudní ochranu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod) a jak tento postup jako jedna ze zásad spravedlivého procesu byl Ústavním soudem v jeho ustálené rozhodovací praxi vyložen; mezi tyto zásady jak svou povahou, tak svým významem - též jako atribut právní jistoty coby jednoho z předpokladů právního státu - spadá požadavek jednotnosti rozhodování orgánů veřejné moci.“

[22] Ani nyní rozhodující senát přitom nemá důvod se od názorů obsažených v rozsudku č. j. 5 Afs 68/2013 - 43 odchýlit. Považuje proto za správné i závěry přijaté na jeho základě krajským soudem. Skutečnost, že stěžovatelem zmiňovaný komentář k daňovému řádu dospěl k jiným závěrům, nemůže na závaznosti výše citovaného názoru Nejvyššího správního soudu nic změnit, neboť komentářová literatura na rozdíl od judikatury vrcholných soudů závazná není.

[23] Co se týče stěžovatelem namítané rozpornosti tohoto právního názoru s ústavním pořádkem, Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že z povahy věci nemůže být zde vyjádřený právní názor na obeznámení daňového subjektu s hodnotící úvahou odvolacího orgánu v daňovém řízení rozporný s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, jak stěžovatel tvrdil. V tomto odstavci jsou vyjádřeny některé ze základních požadavků práva na spravedlivý proces: „Každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem.“ Zde vyjádřené zásady však dopadají primárně na řízení před soudy, jak ostatně plyne již ze samotné povahy práva na spravedlivý proces. Na ostatní řízení, jako například na řízení daňové, dopadají pouze omezeně, často v modifikované podobě, jež je ve vztahu k daňovému řízení vyjádřena zejména v základních zásadách správy daní vyjádřených v § 5 až § 9 daňového řádu, které jsou přizpůsobeny povaze daňového řízení, jež je v řadě ohledů odlišné od řízení soudního. Jasným příkladem této odlišnosti je například základní zásada neveřejnosti daňového řízení vyjádřená v § 9 odst. 1 daňového řádu, jež je pravým opakem zásady veřejného projednání věci, jež je taktéž uvedena v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, na který stěžovatel poukazoval. Nejde ovšem o rozpor, neboť citované ústavní ustanovení a ustanovení daňového řádu dopadají z výše vysvětlených důvodů na jiné typy řízení.

[24] Zejména však již krajský soud správně upozornil na potvrzení ústavní konformity zde vyjádřených závěrů, plynoucí již z toho, že Ústavní soud odmítl jako zjevně neopodstatněnou ústavní stížnost proti citovanému rozsudku č. j. 5 Afs 68/2013 - 43, a to usnesením ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. III. ÚS 122/14. Krajský soud se tedy nedopustil nesprávného posouzení právní otázky, když vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 68/2013 - 43, který prošel i kvazimeritorním posouzením ze strany Ústavního soudu a právní názor v něm vyjádřený nebyl překonán pozdější judikaturou postupem podle § 17 s. ř. s.

[25] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. února 2017

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu