



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **P. O.**, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2017, č. j. 10982/17/5200-10422-702767, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 2. 2018, č. j. 15 Af 62/2017 - 52,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, advokáta se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice.

O d ů v o d ň ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Na základě výsledků provedené daňové kontroly Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 4. 2014, č. j. 942978/14/2501-24802-507825, č. j. 943313/14/2501-24802-507825 a č. j. 943812/14/2501-24802-507825, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, 2009 a 2010 a současně sdělil žalobci zákonnou výši penále. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 3. 2017, č. j. 10982/17/5200-10422-702767, jako nedůvodná zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) k podané žalobě napadené rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se v něm žalovaný opomenul vypořádat s některými odvolacími námitkami žalobce, konkrétně s námitkami uplatněnými v doplnění odvolání ze dne 21. 8. 2015. Krajský soud dospěl k závěru, že podání žalobce ze dne 21. 8. 2015 obsahovalo řadu nových odvolacích námitek, kterými se žalovaný

v odůvodnění rozhodnutí vůbec nezabýval, ani je nezmínil, což způsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Krajský soud v této souvislosti odkázal na § 111 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), dle kterého do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět. Toto ustanovení vyložil tak, že uvedené oprávnění odvolatele platí i za situace, kdy soud předchozí rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil, přičemž je nerozhodné, zda byly námitky doručeny v době před vydáním předchozího rozhodnutí o odvolání nebo po něm.

[3] Krajský soud rovněž přisvědčil námitce žalobce, že ve zprávě o daňové kontrole nebylo nijak konkretizováno, které konkrétní náklady správce daně žalobci uznal jako náklady daňové, a to na základě skutečnosti, že v některých předložených denních záznamech stavby připojených u faktur byla zaznamenána jména konkrétních osob, které práci vykonávaly. Krajský soud v této souvislosti připomněl, že napadené rozhodnutí žalovaného vycházelo ze závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že jím uplatněné náklady sloužily k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, resp. že služby (práce), za které byly předmětné náklady vynaloženy, byly skutečně provedeny ze strany dodavatelů označených na konkrétních fakturách v rozsahu, termínech a časech tam uvedených. K prokázání těchto skutečností daňové orgány mj. po žalobci požadovaly jmenné seznamy osob přímo vykonávajících konkrétní práce, aby bylo možné ověřit, kdo tyto práce skutečně provedl. Za situace, kdy správce daně shledal, že u některých faktur byly připojeny denní záznamy staveb obsahující jména konkrétních pracovníků, bylo dle krajského soudu jeho povinností řádně odůvodnit, proč v těchto konkrétních případech považoval či nepovažoval provedení prací konkrétním dodavatelem žalobce za prokázané a v jakém rozsahu. Pokud tak žalovaný neučinil, zatížil žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost (ve znění jejího doplnění), kterou formálně opírá o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy o nesprávné právní posouzení krajským soudem.

[5] Stěžovatel se neztotožnil se závěry krajského soudu, že je nepodstatné, zda byly námitky obsažené v doplnění odvolání doručeny ještě před vydáním předchozího rozhodnutí nebo až po něm. Dle stěžovatele je naopak zásadní, zda odvolací řízení běží či nikoli. Účelem doplnění odvolání je uplatnit nové námitky či důkazy u odvolacího orgánu, který je musí zohlednit a vypořádat se s nimi v rozhodnutí o odvolání. Aby tedy odvolání mohlo být účinně doplněno, je třeba, aby odvolací řízení stále probíhalo. Stěžovatel proto dovozoval, že pokud v době doručení dotčeného podání ze dne 21. 8. 2015 již odvolací řízení neběželo, nemohlo být na něj nahlíženo jako na doplnění odvolání ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu. Dle stěžovatele na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že rozhodnutí o odvolání bylo následně krajským soudem zrušeno. Neúčinné podání totiž nelze zpětně překvalifikovat na podání účinné a dovodit povinnost k němu přihlížet. Vydáním a doručením nabývá rozhodnutí o odvolání právní moci, čímž odvolací řízení končí. Doplnění odvolání učiněné v tomto období postrádá jakéhokoli smyslu. Opětovně začíná odvolací řízení běžet, resp. lhůta pro vydání nového rozhodnutí, až na základě případného zrušení prvotního rozhodnutí o odvolání krajským soudem. Stěžovatel se proto domníval, že až od tohoto okamžiku může účastník řízení účinně uplatnit případné doplnění odvolání, které je nutno v novém rozhodnutí

pokračování

o odvolání zohlednit. V této souvislosti také poukázal na skutečnost, že názor krajského soudu (dovedený *ad absurdum*) klade na daňové orgány nepřiměřený požadavek posuzovat veškerá podání zpětně a následně je přiřazovat k řízením zahájeným později, což jistě není účelem dotčeného ustanovení daňového řádu. Stěžovatel proto uzavřel, že odvolání je možno doplňovat jen v běžícím odvolacím řízení, přičemž námitky doručené v době, kdy bylo odvolací řízení ukončeno, není nutno zohlednit, a to ani poté, co bylo původní rozhodnutí o odvolání zrušeno a odvolací řízení začalo běžet znovu.

[6] Dle názoru stěžovatele krajský soud dospěl k nesprávnému závěru také stran shledané nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí z důvodu, že se správce daně ani žalovaný v předchozím řízení nevyjádřili k otázce uznání či neuznání nákladů na základě faktur, ke kterým byly přiloženy denní záznamy staveb obsahující jména konkrétních pracovníků. Stěžovatel k tomu v kasační stížnosti namítal, že ve zprávě o daňové kontrole je vždy pro každé kontrolované zdaňovací období uvedeno, že až na výjimečné případy nejsou v předložených denních záznamech obsažena jména konkrétních osob, ale pouze počty pracovníků podílejících se na stavbě, včetně popisu práce, počtu odpracovaných hodin v příslušném dni a počátku a konce pracovní doby, „*kromě několika málo výjimek, které vzal správce daně při této daňové kontrole v úvahu*“. Dle stěžovatele zpráva o daňové kontrole obsahuje seznam faktur, na základě kterých nebyly náklady vynaložené žalobcem shledány daňově uznatelnými, z čehož lze *a contrario* dovodit náklady, které uznány byly. Sám stěžovatel se pak v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřil v tom směru, že v záznamech předložených žalobcem nejsou uvedeni subdodavatelé, ani konkrétní jména osob podílejících se na stavbě v konkrétním dni a v souvislosti s konkrétní zakázkou, a to až na několik výjimek, které byly správcem daně zohledněny. Blíže se však této skutečnosti v rozhodnutí nevěnoval, neboť nebyla předmětem sporu. Dle názoru stěžovatele tak jím vydané rozhodnutí obsahuje ve vztahu k daňové uznatelnosti nákladů žalobce přezkoumatelné závěry.

[7] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že argumentace stěžovatele obsažená v kasační stížnosti směřuje proti němu samotnému, a to z následujícího důvodu. Seznam faktur uvedený ve zprávě o daňové kontrole, na základě kterých nebyly náklady žalobce shledány jako daňově relevantní, je zcela totožný se všemi dodavateli uvedenými ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2012, č. j. 211362/12/214931506031. Z toho je dle žalobce zřejmé, že k čemu správce daně na počátku vyzval, to také na konci doměřil. Stěžovateli nic nebránilo, aby přezkoumatelně popsal a vyčíslil konkrétní výši nákladů, které měly být žalobci uznány, avšak neučinil tak. Krajský soud proto nepochybil, pokud v napadeném rozsudku poukázal na vady řízení, kterých se stěžovatel dopustil, a své závěry přesvědčivě odůvodnil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[9] V projednávané věci je mezi účastníky řízení veden spor o výklad § 111 odst. 2 daňového řádu, od něhož se dále odvíjí posouzení stěžejní právní otázky, zda je napadené rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů či nikoli.

[10] Podle § 111 odst. 2 daňového řádu platí, že *do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět*. Je tedy zřejmé, že v daňovém odvolacím řízení se vedle zásady dispoziční uplatňuje zásada úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, tak odvolatel může s obsahem odvolání disponovat, tj. vedle zpětvzetí je může doplňovat nebo i měnit, a odvolací orgán je v takovém případě povinen se s takovým doplněním vypořádat. Uvedená oprávnění odvolatele nepochybně platí i za situace, kdy soud předchází rozhodnutí odvolacího orgánu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Krajský soud v této souvislosti správně dovodil, že v takovém případě musí odvolací orgán v intencích § 111 odst. 2 daňového řádu v novém rozhodnutí o odvolání vypořádat veškeré námítky odvolatele, které mu byly doručeny do doby, než vydá nové rozhodnutí o odvolání. Po zrušení rozhodnutí soudem se řízení vrací zpět do odvolacího stadia a je třeba v něm zohlednit veškerá podání, která byla odvolacímu orgánu doručena, a to bez ohledu na skutečnost, zda se tak stalo před vydáním předchozího rozhodnutí o odvolání nebo až po něm, zda odvolací řízení běželo či nikoli. Za nepřipadný je nutno pokládat názor stěžovatele, že shora popsany přístup klade na daňové orgány nepřiměřené požadavky spočívající v tom, že budou muset posuzovat veškerá podání zpětně a přiřazovat je k řízením zahájeným později. Po zrušení odvolacího rozhodnutí soudem nedochází k zahájení nového řízení, ale k pokračování odvolacího řízení původního, na počátku zahájeného podaným odvoláním. V tomto ohledu proto není udržitelný právní názor stěžovatele, že podání žalobce ze dne 21. 8. 2015 by bylo možno v novém rozhodnutí o odvolání zohlednit toliko v situaci, pokud by jej účastník zopakoval (znovu uplatnil) poté, co dojde k vrácení věci odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud si v této souvislosti klade otázku, zda by stěžovatel shodným způsobem argumentoval a postupoval také v situaci, bylo-li by mu v mezidobí namísto doplnění odvolání doručeno jeho zpětvzetí. Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud zároveň doplňuje, že posuzovanou procesní situaci lze připodobnit soudnímu řízení správnímu. Také krajský soud je v případě, dojde-li ke zrušení původního rozsudku Nejvyšším správním soudem, povinen se v dalším řízení a v novém rozhodnutí vypořádat s veškerými doplňujícími podáními, která žalobce v mezidobí soudu doručil, přičemž tak činí v intencích § 71 odst. 2 s. ř. s.

[11] Krajský soud tak v napadeném rozsudku dospěl ke správnému právnímu závěru, že stěžovatel byl povinen se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání zabývat a vypořádat také s veškerými odvolacími námítkami, které žalobce uplatnil v podání ze dne 21. 8. 2015. Pokud tak stěžovatel neučinil, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, k níž se v rozsudku ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92 - 23, č. 27/1994 SJS, vyjádřil již Vrchní soud v Praze: *„Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námítky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy za vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej případně vedly k uložení sankce v konkrétní výši. Z odůvodnění správního rozhodnutí musí jednoznačně vyplývat, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námítky a přihlédl i k námítkám strany druhé. Užití argumenty a úvahy správního orgánu nesmí vzbudit pochybnosti o jeho nezávislosti a odbornosti. Z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle.“* Na citované rozhodnutí Vrchního soudu v Praze navázal ve své rozhodovací činnosti také Nejvyšší správní soud, a to např. v rozsudcích ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 - 109, ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009 - 46, nebo ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 - 53, v nichž vyslovené požadavky na náležité odůvodnění vydaných správních rozhodnutí se vztahují také na rozhodnutí vydaná v daňovém řízení.

pokračování

[12] Nejvyšší správní soud přisvědčil také závěrům krajského soudu, že ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 715069/14/2501-05401-507658) není přezkoumatelným způsobem konkretizováno, zda a jaké náklady správce daně žalobci uznal na základě toho, že v některých předložených denních záznamech stavby (připojených u faktur) byla označena jména konkrétních osob vykonávajících danou práci. Krajský soud v této souvislosti správně připomněl, že napadené rozhodnutí stěžovatele a v něm obsažené závěry vycházejí z toho, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání toho, že služby (stavební práce), na které byly sporné náklady vynaloženy, byly skutečně provedeny konkrétními dodavateli označenými na fakturách v rozsahu, termínech a časech tam uvedených. Za situace, kdy správce daně na základě výsledků provedené daňové kontroly shledal, že v denních záznamech stavby, které žalobce správci daně dodatečně předložil, „*nejsou až na výjimečné případy záznamován[a] jména konkrétních osob vykonávajících[ch] danou práci, (...) kromě několika málo výjimek, které vzal správce daně při této daňové kontrole v úvahu*“ (viz str. 23 zprávy o daňové kontrole ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008, str. 37 ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 a str. 54 ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010, pozn.: *vyjádření podtržením doplněno soudem*), bylo jeho povinností ve zprávě o daňové kontrole (případně v odůvodnění vydaných rozhodnutí) rozlišit a náležitě specifikovat, které ze sporných nákladů, včetně uvedení konkrétních dodavatelů a faktur, byly žalobci uznány a které nikoli, a především z jakých důvodů a v jaké konkrétní výši se tak stalo. To z toho důvodu, aby daňovému subjektu zůstala v řízení zachována možnost vzájemného porovnání a náležité obrany. Neobstojí argumentace stěžovatele, že obsahuje-li zpráva o daňové kontrole seznam faktur, na základě kterých nebyly náklady uznány, a *contrario* z nich bylo možno dovodit ty, které uznány byly, a tedy si daňový subjekt měl výši nákladů, které mu byly daňově uznány, sám určit či dopočítat. Jak žalobce v této souvislosti přílehlavě poznamenal ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, dodavatelé obsažení ve zprávě o daňové kontrole v seznamech faktur, u kterých nebyly náklady shledány jako daňově uznatelné, se jmenovitě shodují s výčtem obsaženým ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2012, č. j. 211362/12/214931506031. Uvedené zjištění tak odůvodněně navozuje dojem, že ani přes výjimky správce daně nepovažoval provedení prací konkrétními dodavateli za prokázané, neboť v danou chvíli nelze přezkoumat a ověřit, zda správce daně výjimečné případy, zmiňované ve zprávě o daňové kontrole (viz citace výše), skutečně ve své rozhodovací činnosti ve prospěch žalobce zohlednil.

IV. Závěr a náklady řízení

[13] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s. zamítl.

[14] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, Nejvyšší správní soud uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti spočívající v odměně a náhradě hotových výdajů zástupce žalobce, advokáta JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda. Zástupce žalobce podal ve věci písemné vyjádření ke kasační stížnosti, které představuje jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Za tento úkon právní služby náleží zástupci žalobce odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající této dani ve výši 714 Kč. Celkem

se tedy jedná o částku ve výši 4 114 Kč, k jejíž úhradě byla stěžovateli (žalovanému) stanovena přiměřená lhůta.

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

V Brně dne 19. prosince 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu