



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažkave věci

žalobkyně: **ribemont s.r.o.**, IČ 03826520
náměstí Přátelství 1518/5, 102 00 Praha 10
zastoupená UNTAX, s.r.o., daňovým poradcem
U Továren 256/14, 102 00 Praha - Hostivař

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. července 2018, č.j.
31689/18/5300-21444-710132,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. července 2018, č. j. 31689/18/5300-21444-710132, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 25 926 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jejího zástupce.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný snížil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen roku 2015 a srpen roku 2015 původně vyměřenou Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj k datu 27. 2. 2017 ve výši 313 833 Kč a 1 006 249 Kč.

I. Obsah žaloby

1/ Vada řízení

2. Žalobkyně uvedla, že žalovaný ji Přípisem seznámil před vydáním rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015 a srpen 2015 vydaným dne 27. února 2017 pod č. j. 320584/17/2708-50523-609303 a č. j. 320639/17/2708-52523-609303 s doplněním řízení a zároveň žalobkyni vyzval k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Žalovaný ve výroku svého Přípisu stanovil žalobkyni lhůtu v délce 15 dnů ode dne doručení Přípisu, v níž se může žalobkyně vyjádřit ke skutečnostem, s nimiž je Přípisem seznámena, a navrhnout další doplnění důkazních prostředků. Žalovaný svůj právní názor od názoru prvostupňového správního orgánu změnil TOTÁLNĚ, žalobkyni jej předestřel na 21 stranách Přípisu a vyzval ji, aby se k tomuto změněnému právnímu názoru vyjádřila ve velmi stísněné lhůtě 15 dnů. Pro zjevnou nepřiměřenost délky takové lhůty žalobkyně dne 18. 6. 2018 požádala žalovaného o prodloužení lhůty, kdy však řízení zahájené tímto podáním, tedy žádostí o prodloužení lhůty, bylo rozhodnutím žalovaného vydaným dne 26. 6. 2018 pod č. j. 29367/18/5300-21444-710132 zastaveno. Žalobkyně proti němu v zákonem stanovené lhůtě brojila dne 1. 8. 2018 odvoláním, o kterém nebylo dosud rozhodnuto. Zároveň pak žalobkyně podala dne 5. 9. 2018 u Krajského soudu v Brně žalobu na ochranu před nezákonným zásahem Odvolacího finančního ředitelství podle ust. § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s.ř.s.“), kdy věc je projednávána pod sp. zn. 30 A 140/2018. Žalobkyně pro zachování své právní jistoty ve lhůtě stanovené Přípisem podala dne 2. 7. 2018 vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení podle Přípisu a návrh dalších důkazních prostředků a následně dne 19. 7. 2018 podala vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení podle Přípisu. Žalovaný k těmto podáním žalobkyně vůbec nepřihlédl a dne 17. 7. 2018 vydal pod č. j. 31689/18/5300-21444-710132 žalobou napadené rozhodnutí, které bylo žalobkyni doručeno dne 20. 7. 2018.
3. Žalobkyně měla za to, že jí bylo zásadním způsobem omezeno právo na spravedlivý proces, když nezákonně bylo řízení o prodloužení lhůty zastaveno s tím, že podle názoru žalovaného podle ust. § 36 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění předpisů pozdějších (dále v textu jen jako "daňový řád") nelze lhůtu prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva. Žalovaný tvrdí, že s marným uplynutím lhůty stanovené podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu dochází k zániku práva, což dovozuje z ust. § 115 odst. 4 této právní úpravy. Takový právní názor je dle žalobkyně nesprávný, neboť jak se podává z ust. § 115 odst. 4 daňového řádu, právo daňového subjektu (žalobkyně) navrhopat provedení dalších důkazů uplynutím lhůty podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu nezaniká, resp. jakýkoli daňový subjekt (žalobkyně) může důkazy dále navrhopat. Totiž podle ust. § 115 odst. 4 uvedené právní úpravy dochází výlučně k tomu, že odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů v řízení nepřihlíží po marném uplynutí lhůty. Jedná se pouze o procesní právo nikoli o právo hmotné. Tuto situaci nelze podle názoru žalobkyně považovat za stav, kdy dochází k zániku hmotného práva, a tedy nelze na tuto situaci aplikovat ust. § 36 odst. 5 daňového řádu. Tomu, že lhůta podle ust. § 115 odst. 3 daňového řádu může být prodloužena, zřetelně nasvědčuje i platná právní úprava. Totiž zákonem č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony, došlo s účinností od

1. 3. 2011 k novelizaci ust. § 115 odst. 3, kdy byla vypuštěna slova "a nelze ji prodloužit" (sub čl. I bod 14. zákona č. 30/2011 Sb.). Důvodová zpráva k zákonu č. 30/2011 Sb. uvádí, že *"Navrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě."* Záměrem zákonodárce bylo umožnit prodloužení lhůty podle ust. § 115 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný se k této argumentaci uplatněné v žádosti o prodloužení lhůty zcela odmlčel. Obdobně pak hovoří i judikatura Nejvyššího správního soudu ČR, kdy příkladmo v odůvodnění rozsudku vydaného pod č. j. 1 Afs 321/2016 - 31 dne 22. 3. 2017 Nejvyšší správní soud ČR zastává právní názor, že: *"Ve znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Stěžovatel tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k "zániku" procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit. Poté, co Nejvyšší správní soud uzavřel, že jde o lhůtu správcovskou, kterou je zároveň možné prodloužit, zbývá posoudit, zda krajský soud na základě skutkových okolností nyní projednávané věci dospěl ke správnému závěru ohledně data uplynutí lhůty."*
4. Žalobkyně tedy dovodila, že nejen z logiky věci samé, ale i ze zákonné úpravy a z výkladu podávaného Nejvyšším správním soudem ČR je připuštěno, že lhůta podle ust. § 115 odst. 3 daňového řádu může být prodloužena, neboť se jedná o lhůtu správcovskou. Žalovaný argumentaci žalobkyně rozsudkem Nejvyššího správního soudu ČR č. j. 1 Afs 321/2016 - 31 dne 22. 3. 2017 odbývá s tím, že se má jednat o "ojedinělý" rozsudek. Podle názoru žalobkyně se jedná o vadu řízení takové intenzity s ohledem na změnu právního názoru a zbavení žalobkyně práva na možnost se k věci vyjádřit a navrhnout případné další důkazy, že má za následek nezákonnost ve věci samé.
5. Podle názoru žalovaného, jak bylo dále v žalobě uvedeno, se žalobkyně vědomě účastnila podvodného jednání, jak je uvedeno v odstavci [74] žalobou napadeného rozhodnutí v souvislosti s obchody s korporací Plast Recykling company s.r.o. ve zdaňovacím období červen 2015, a dále jak je uvedeno v odstavci [102] žalobou napadeného rozhodnutí i v souvislosti s obchody s korporací senonches, s.r.o. ve zdaňovacím období červen a srpen roku 2015), kdy žalovaný uzavřel, že "byly zjištěny takové skutečnosti, které značí, že šetřené obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH... Současně pak bylo prokázáno, že odvolatel o své účasti na podvodném jednání věděl, resp. vědět musel ..." Žalobkyně po celou dobu prvostupňového řízení a následně v řízení odvolacím čelila obvinění, že neprokázala dodání materiálu od konkrétních dodavatelů. V tomto směru pak koncipovala svá vyjádření a stejně tak i důkazní návrhy. Žalovaný, když ze správního spisu zjistil neudržitelnost takové argumentační linie u dvou posledně jmenovaných korporací, rozhodl se odůvodnění stejného závěru (neuznání nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění) odůvodnit jiným způsobem, a to tak, že dodaný materiál má být zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty a žalobkyně měla a mohla o takovém podvodu vědět. Údajný podvod se má týkat toliko korporací Plast

Recykling company s.r.o. a senonches, s.r.o., neboť tyto korporace se svým správcem daně údajně nespolupracují. Žalobkyně podotkla, že žalovaný používá schematicky argumentaci zasažení dodávek podvodem na dani z přidané hodnoty.

2/ Neexistence daňového podvodu

6. Žalobkyně uvedla, že žalovaný v odstavci [25] a násl. žalobou napadeného rozhodnutí popisuje, co považuje za podvod na dani z přidané hodnoty. Jeho výklad je nedovolenou extenzí pojmu vymezeného judikaturou SDEU a následně NSS ČR. Žalovaný zcela nesprávně v rozporu s logikou a v rozporu s judikaturou dochází ke zkratkovitému závěru, že má-li pouhé podezření či pokud prokáže, že v obchodním řetězci u zboží či služby kdosi domněle či prokázaně nezaplatil daň, jsou všechny následné články řetězce účastníky podvodu, kterému je možné odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Taková myšlenková konstrukce nemůže v materiálním právním státě obstát. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, Nejvyšší správní soud ČR uvádí, že *"dle Nejvyššího správního soudu však v případě zjištění neodvedení daně v obchodním řetězci nelze vystačit s pouhou zkratkovitou úvahou, jak to učinil žalovaný: pokud neodvedl daň jeden, a to kterýkoli z článků obchodní transakce, jednalo se o podvod, o kterém musel stěžovatel (či jeho dodavatel) vědět. Tímto způsobem nelze dospět k závěru o prokázání objektivních a subjektivních skutečností svědčících pro odepření nároku na odpočet. (bod [66] odůvodnění)".* V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud ČR taktéž uvádí, že *"znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za "jednoho" a "dalšího" automaticky považovat "kteréhokoli" z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl)." Jak se podává z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR vydaného dne 25. 4. 2015 vydaného pod č. j. 6 Afs 130/2014-60, "Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici."*
7. Žalobkyně zdůraznila, že primární podmínkou k založení spoluodpovědnosti za účast na daňovém podvodu je prokázání, že k daňovému podvodu došlo, resp. v jakých konkrétních skutkových okolnostech podvod spočíval. Mezi objektivními okolnostmi musí nejen existovat příčinná souvislost s existencí podvodu, avšak veškeré objektivní okolnosti musí nadto pro žalobkyni mít ve svém souhrnu jediné rozumné vysvětlení – její účast na podvodu na DPH. Pakliže existuje i jiné vysvětlení, nelze hovořit o podvodu.
8. Za podstatnou považovala žalobkyně okolnost, že žalovaný vůbec nevysvětlil, že nesplněním obecné daňové povinnosti třetí osobou nutně došlo ke spáchání podvodu,

který se týkal dodání zboží (materiálu). Měla za to, že žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je příliš obecné, když toliko popisuje nesplnění daňových povinností třetími osobami, aniž by konkretizovalo příčinnou souvislosti s dodáním materiálu. Žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vykládá nedovoleně extenzivně obsah pojmu "daňový podvod" a pod tento pojem zahrnuje i pouhou nekontaktnost třetí osoby. Nejenže takový stav nemá oporu v právu, ale správnost takového závěru je možné vyvrátit argumentum ad absurdum, neboť by za situace, kdyby jakýkoli subjekt z celého dodavatelského řetězce (klidně desítky subjektů) se stal nekontaktním, všichni plátcí následující v dodavatelsko-odběratelském řetězci po nekontaktním plátcí neměli nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Takový závěr by byl také v příkrém rozporu s principy uvedenými v odůvodnění rozhodnutí SDEU sp. zn. C-384/04 ze dne 11. května 2006 *Federation of Technological Institutes.*, z něhož vyplývá, že „*Pokud přitom čl. 21 odst. 3 šesté směrnice umožňuje členskému státu považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci, zůstala nezaplacená, a opřít se o domněnku v tomto ohledu, nic to nemění na tom, že takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné.*” Taková situace v posuzovaném případě nastala, neboť žalobkyně čelí obvinění tam, kde nebyl vůbec vymezen podvod, resp. se podvod vůbec nestal, což pro chybějící popis podvodu a jeho podstaty se žalobkyně nemůže takovému obvinění vůbec bránit a závěry vyvracet. Tvzení žalovaného, že se jedná zločinný řetězec (navíc se o žádný řetězec nejedná, když je popisován pouze vztah žalobkyně s jejími přímými dodavateli), kteří se pokouší získat nárok na odpočet daně z předmětného plnění nezákonně a v němž je zapojena žalobkyně, je pouhou fabulací neopřenu o důkazy.

9. Žalobkyně zdůraznila, že zneužití musí být hlavním účelem provedené transakce (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service Srl*, C-425/06. Jak se podává z odůvodnění rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS, současně je však třeba zdůraznit, že „*[r]ozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH (?) musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokovat plátcem daně je odepřeno pouze, pokud: a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (?); b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podrývat cíle právního systému jako takového.*” V posuzovaném případě bylo pouze zjištěno, že žalobkyni v rámci její běžné podnikatelské činnosti byl dodavatelskými korporacemi dodán materiál, který žalobkyně použila při své ekonomické činnosti. Nebylo prokázáno, že by se těmito transakcemi měla žalobkyně pokoušet získat daňové zvýhodnění v rozporu se Směrnicí tak, jak se podává z ustálené judikatury. Žalovaný pouze tvrdí, že nějaká osoba odlišná od žalobkyně pravděpodobně neodvedla daň z přidané hodnoty, resp. je nekontaktní a jen nelze ověřit, že daň odvedla. Postup žalovaného je v rozporu s judikaturou SDEU - rozhodnutí SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 ve věci *Mahagében Kft a Péter Dávid*.

10. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že žalovaný neprokázal, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění prostřednictvím účasti na podvodu. Navíc, jak vyplývá z okolností obchodů, žalobkyně žádného daňového zvýhodnění nedosáhla. Žalobkyně totiž musela daň z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění dodavatelům zaplatit. Žalovaný neprokázal, že by žalobkyně měla vědět či dokonce věděla, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem na vstupu.

3/ Tzv. objektivní okolnosti a vědomostní test

Dodavatel Plast Recykling company s.r.o., DIČ: CZ03327485 (dále v textu též jako "Plast Recykling company") ve zdaňovacím období červen 2015

11. Žalobkyně uvedla, že žalovaný v odstavci [57] a násl. žalobou napadeného rozhodnutí tvrdí, že se má jednat o podvodný řetězec dodávek materiálu. Konstatovala, že žalovaný pouze v odstavci [59] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdí, že korporace Plast Recykling company ve zdaňovacím období červen 2015 nepodala daňové přiznání. Nicméně žalovaný zamlčel, že Plast Recykling company byla funkční výrobní korporace se spoustou zaměstnanců, která byla významným dodavatelem strečové fólie na českém trhu. Neuvádí, jak by měla žalobkyně tušit, že korporace Plast Recykling company hodlá právě za zdaňovací období červen 2015 nepodat své řádné daňové tvrzení, ačkoliv tak jmenovaná korporace nepochybně do té doby činila (žalovaný nic, co by řádné fungování dodavatele popíralo, neuvádí). To, že daň byla následně stanovena korporaci Plast Recykling company podle pomůcek, není dle žalobkyně v posouzení dané věci vůbec relevantní.
12. Dále uvedla, že žalovaný v odstavci [60] žalobou napadeného rozhodnutí z okolnosti, že se pan P. M., jednatel korporace Plast Recykling company, paní K. J., tehdejší jednatelka žalobkyně, a L. B., jednatel žalobkyně, navzájem znali. Žalobkyně považovala za zcela přirozené, že osoby, které spolu mají vztah, navíc v jednom oboru, spolu spolupracují. Žalobkyně dále připomenula, že se již v doplnění odvolání vyjadřovala k daňovým dokladům a dodacím listům, k nimž zároveň složil svědectví i pan P. M.. Předně svědek potvrdil autenticitu vystavených daňových dokladů a dodacích listů. Na dodacích listech, které byly v řízení předloženy, jsou razítka dodavatelské (Plast Recykling company) i odběratelské (žalobkyně) korporace včetně paraf příslušných osob, které převzetí zajistily. Není pravdou, že by na dokladech nebylo uvedeno, kdo předání a převzetí materiálu uskutečnil. Takové tvrzení žalovaného označila žalobkyně za vysloveně lživé.
13. Dále, jak žalobkyně uvedla, žalovaný v odstavci [62] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdil, že absence písemných smluv je důkazem toho, že žalobkyně a korporace Plast Recykling company v rámci předmětných obchodních případů vědomě spolupracovaly a byly si vědomy, že se účastní účelových obchodních transakcí. Takový závěr považovala žalobkyně za zkratkovitý a poplatný předem vytčenému cíli. Předně není pravdou, že by jakákoli situace, kdy není uzavřena písemná smlouva, měla být podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29 považována za nestandardní a tedy za podvod indikující. Taková interpretace závěrů citovaného rozsudku je nesprávná. Naopak je to žalovaný, kdo musí prokázat, že se jedná o nestandardní jednání v posuzovaném případě. Žalovaný ani neuvedl, proč by měla být v posuzovaném případě na dodávku strečových fólií nutná speciální písemná úprava.

Dodavatel Plast Recykling company poskytoval všem svým odběratelům standardní záruku. V případě dodávky návinu strečové fólie jsou důležité její parametry, které lze velmi snadno ověřit již při dodání. Nejedná se tedy o výrobek, který může trpět skrytými vadami a nejedná se ani o výrobek určený k dlouhodobé spotřebě. Tedy speciální ujednání ohledně záruk v posuzovaném případě nejsou potřebné.

14. Žalovaný tvrdil, jak žalobkyně dále konstatovala, že indikátorem podvodu na dani z přidané hodnoty a účasti žalobkyně na něm je to, že materiál nebyl pojištěn. Takové tvrzení žalovaného považovala za ryze účelové. Jak bylo v řízení zjištěno, materiál byl dovážen nikoli ve vlastní režii žalobkyně, ale byl dodáván renomovanými přepravními korporacemi, které odpovídaly z hlediska obecné právní úpravy za škodu na materiálu převzatém v rámci přepravní smlouvy. Proč by tedy žalobkyně měla speciálně materiál pojišťovat, žalovaný nikterak nevysvětlil.
15. Žalovaný v odstavci [63] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdil, že žalobkyně měla vědět, že pořizuje zboží (materiál) zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty, když korporace Plast Recykling company má tzv. "virtuální sídlo". Žalobkyně k tomu namítla, že taková okolnost neindikuje zasažení zboží podvodem na dani z přidané hodnoty a navíc ani nebylo v silách žalobkyně to před uzavřením obchodu zjistit. Navíc bylo žalovanému důvěrně z řízení známo, že žalobkyně jednala s korporací Plast Recykling company a odebírala materiál z její provozovny v Týništi nad Orlicí, kde korporace Plast Recykling company měla své výrobní zázemí a výrobní zaměstnance. Žalobkyně proto vůbec nepřišla do styku se sídlem dodavatelské korporace. Ve stejném odstavci [63] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný vytýkal žalobkyni, že jí mělo být nápadné, že korporace Plast Recykling company nezveřejňuje své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku. K tomu žalobkyně uvedla, že korporace Plast Recykling company již od svého vzniku žádnou účetní závěrku nezveřejnila, přesto se v předchozích obdobích standardně a své daňové povinnosti vůči svému místně příslušnému správci daně nepochybně plnila.
16. Za naprosto absurdní označila žalobkyně argumentaci žalovaného v odstavci [64] žalobou napadeného rozhodnutí, kdy tvrdí, že důkazem o zapojení žalobkyně do podvodu je výpověď pana P. M., při níž si nepamatoval obsah webových stránek a kolik měla jeho korporace zaměstnanců. Jakou příčinnou souvislost má výpadek paměti pana M. s právní odpovědností žalobkyně, však žalovaný blíže nerozvedl.
17. V odstavci [72] žalobou napadeného rozhodnutí, jak žalobkyně uvedla, žalovaný uvedl tři okolnosti, z nichž dovodil, že žalobkyně věděla, že se podílí na podvodu na dani z přidané hodnoty. Všechny tyto okolnosti jsou pro posouzení věci naprosto nerelevantní. V odstavci [72] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že žalobkyně nepředložila ceníky, případně kalkulace jím prodáváného materiálu. Takové tvrzení označila žalobkyně za nepravdivé. Žalovaný nevysvětlil, jak by případně nepředložení ceníků, popř. kalkulací žalobkyni prodáváného materiálu mělo indikovat zapojení žalobkyně v podvodu na dani z přidané hodnoty. V odstavci [72] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný taktéž tvrdil, že o zapojení žalobkyně do podvodu svědčí skutečnost, že nezná původ zboží, resp. materiálu (výrobce), které nakupovala. Takové tvrzení žalobkyně označila zcela za nesprávné. V odstavci [72] žalobou napadeného rozhodnutí taktéž žalovaný tvrdil, že z výpisů z účtů vyplývá, že ve většině případů (aniž by to žalovaný blíže specifikoval a opřel o konkrétní data), žalobkyně nejprve obdržela platbu od svého odběratele a následně hradila svým dodavatelům, což je postup podle

názoru žalovaného v obchodních vztazích nestandardní. Tvzení o nestandardnosti ze strany žalovaného označila žalobkyně za naprosto neprokázané. Navíc žalovaný k tomu nevedl žádné dokazování.

Dodavatel senonches, s.r.o., DIČ: CZ03829685 (dále v textu též jako "senonches") ve zdaňovacím období červen a srpen roku 2015

18. Žalobkyně uvedla, že žalovaný v odstavci [80] a násl. žalobou napadeného rozhodnutí tvrdil, že se má jednat o podvodný řetězec dodávek materiálu. Poněkud bizarně však řetězec nemá v podstatě žádné články a žalovaný nevymezil podvod v jeho skutkových okolnostech. Žalovaný pouze v odstavci [87] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdil, že korporace senonches ve zdaňovacím období červen 2015 neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele AMB Group a za zdaňovací období srpen roku 2015 tím, že nepředložila žádné doklady. Takové jednání nelze označit za podvod na DPH. Žalovaný v odstavci [88] žalobou napadeného rozhodnutí dovozuje z okolnosti, že paní K. J., tehdejší jednatelka žalobkyně, a L. B., jednatel žalobkyně, se navzájem znali. Žalobkyně považovala zcela přirozené, že osoby, které spolu mají vztah, navíc v jednom oboru, spolu spolupracují. Žalovaný nevysvětlil, v čem by spolupráce osob, které se navzájem znají, měla být indikátorem podvodného (vědomého) jednání.
19. Žalovaný v odstavci [89] žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, žalobkyni vytkl, že nebyla "dostatečná dokumentace" u šetřených transakcí. Na dodacích listech, které byly v řízení předloženy, jsou razítka dodavatelské i o odběratelské (žalobkyně) korporace včetně paraf příslušných osob, které převzetí zajistily. Nebylo pravdou, že by na dokladech nebylo uvedeno, kdo předání a převzetí materiálu uskutečnil. Žalovaný v odstavci [90] žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že absence písemných smluv je důkazem toho, že žalobkyně a korporace senonches v rámci předmětných obchodních případů vědomě spolupracovaly a byly si vědomy, že se účastní účelových obchodních transakcí. Takový závěr považovala žalobkyně za nesprávný a poplatný předem vytčenému cíli. Dodavatel senonches poskytoval všem svým odběratelům standardní záruku. V případě dodávky dutinek a krabic jsou důležité jejich parametry, které lze velmi snadno ověřit již při dodání. Nejednalo se tedy o výrobek, který může trpět skrytými vadami ani o výrobek určený k dlouhodobé spotřebě.
20. Žalovaný dle žalobkyně tvrdil, že indikátorem podvodu na dani z přidané hodnoty a účasti žalobkyně na něm je to, že zboží (resp. materiál) nebylo pojištěno. Takové tvrzení žalovaného považovala za ryze účelové. Jak bylo v řízení zjištěno, materiál byl dovážen nikoli ve vlastní režii žalobkyně, ale byl dodáván renomovanými přepravními korporacemi, které odpovídaly z hlediska obecné právní úpravy za škodu na materiálu převzatém v rámci přepravní smlouvy. Žalobkyně tedy neměla důvod speciálně materiál pojišťovat. Žalovaný v odstavci [91] žalobou napadeného rozhodnutí tvrdil, že žalobkyně měla vědět, že pořizuje zboží zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty, když korporace senonches má tzv. "virtuální sídlo". Žalobkyně k tomu namítla, že taková okolnost neindikuje zasažení zboží podvodem na dani z přidané hodnoty a navíc ani nebylo v silách žalobkyně to před uzavřením obchodu zjistit. Ve stejném odstavci [91] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný vytýkal žalobkyni, že ji mělo být nápadné, že korporace senonches nezveřejňuje své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Předně žalobkyně zdůraznila, že korporace senonches již od svého vzniku

žádnou účetní závěrku nezveřejnila, přesto se v předchozích obdobích standardně a své daňové povinnosti vůči svému místně příslušnému správci daně nepochybně plnila.

21. Dále žalobkyně uvedla, že žalovaný v odstavci [100] žalobou napadeného rozhodnutí uvedl dvě okolnosti, z nichž dovedl, že žalobkyně věděla, že se podílí na podvodu na dani z přidané hodnoty. Tyto okolnosti označila pro posouzení věci za naprosto nerelevantní. V odstavci [97] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že žalobkyně nepředložila ceníky, případně kalkulace jím prodáváného materiálu. Takové tvrzení je nepravdivé. Žalovaný nevysvětlil, jak by případně nepředložení ceníků, popř. kalkulací žalobkyní prodáváného materiálu mělo indikovat zapojení žalobkyně v podvodu na dani z přidané hodnoty. Totiž předmětem kontroly byly veškeré její obchodní operace a byly tedy předmětem i veškeré dodávky zboží (materiálu), které žalobkyně realizovala. Z dodávek materiálu je zřejmé, za jaké ceny jej žalobkyně realizovala na trhu. Navíc ceník není žádnou zákonnou povinností, kterou by žalobkyně musela mít k dispozici. Prostě materiál prodává na trhu za smluvní ceny, které se mohou u jednotlivých odběratelů lišit podle sjednaných obchodních podmínek či vyjednaných výhod.
22. V odstavci [100] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný taktéž tvrdil, že důkazem zapojení žalobkyně v podvodu je, že nezná původ zboží, resp. materiálu (výrobce), které nakupovala. Takové tvrzení označila za zcela scestné. V posuzované věci se jedná o prodej materiálu, aniž by se změnila podstata samotného materiálu. Proč by musela žalobkyně znát původ materiálu, žalovaný vůbec nevysvětluje. Navíc dodavatel senonches si své vlastní dodavatelské zdroje vcelku pochopitelně jako každý podnikatelský subjekt chrání.
23. Za lživé označila žalobkyně tvrzení žalovaného uvedené v odstavci [101] žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žalobkyně DPH nečerpá ze státního rozpočtu, jen pořizuje zboží (materiál) s daní z přidané hodnoty, u níž ji vzniká zákonný nárok na její odpočet, neboť přijatá plnění prokazatelně použila při uskutečňování své vlastní ekonomické činnosti (což ostatně sám žalovaný potvrzuje).

4/ Prověření dodavatelů

24. Žalobkyně uvedla, že se žalovaný se omezil pouze na povrchní proklamace, že žalobkyně byla zapojena v údajně podvodném řetězci, aniž by žalovaný vysvětlil, čím je prokázáno, že žalobkyně věděla, že se účastní podvodu na DPH. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015 pod č. j. 7 Afs 237/2015-33, a rozsudky SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin rep BV cs) atp. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), a z nich dovedla, že *„pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání*

je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet." Dále žalobkyně zmínila i rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že „členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Je přitom na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 AfS 129/2006 - 142, ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 AfS 94/2009 - 156, ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 AfS 37/2012 - 50, a ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 AfS 44/2011 - 343."

25. Žalobkyně tak dovodila, že plátcí daně lze odmítnout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění, i když splnil všechny zákonem předpokládané podmínky, jedině v případě, že správce daně prokáže (zde nese důkazní břemeno), že plátce věděl nebo měl vědět, že pořízuje zboží (resp. materiál) zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalovaný neunesl důkazní břemeno, které ho ve smyslu shora citované judikatury beze sporu stíhá. Navíc žalobkyně (plátce daně) má okolnosti týkající se jeho dodavatelů začít prověřovat teprve v okamžiku, kdy má k dispozici v době uzavření obchodu signální informace o podezřelosti daného dodavatele. V posuzovaném případě žalobkyně žádné indicie, které by měly vést k zásadnímu prověřování dodavatele v posuzované věci, vůbec neměla. Žalobkyně dodavatelské korporace prověřila zcela standardním způsobem, stejně jako postupovalo Generální finanční ředitelství v případě nákupu mobilních telefonů, kdy žalobkyně nedospěla k žádným indiciím, které by měly zavádět příčinu k nějakým mimořádným opatřením či mimořádným prověřováním nad rámec zcela běžných obchodních zvyklostí. Žalobkyně provedla standardní prověření dodavatelů ve veřejně dostupných rejstřících, což dle stanoviska Finanční správy ČR zveřejněné na <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/nepresnosti-mediich/2017/financni-spravaproveruje-sve-dodavatele-8463> je postupem zjevně dostatečným. Žalobkyně postupovala v posuzovaném případě shodně, když neměla žádné indicie o tom, že by měli předmětní dodavatelé dodávat zboží zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty. Dodavatelské korporace byly řádně registrovány v obchodním rejstříku, byly registrovanými plátcí daně z přidané hodnoty, nebyly vedeny v insolvenčním rejstříku a nebyly vedeny v registru nespolehlivých plátců. V době uzavření obchodů žalobkyně neměla žádné signální informace o tom, že by se mělo jednat o dodávku zboží zasaženou podvodem na dani z přidané hodnoty.

5/ Přijetí opatření k zabránění pořízení zboží zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty

26. Žalovaný, jak žalobkyně zdůraznila, neoznačil konkrétní opatření, která žalobkyně přijmout mohla a nepřijala, a to navíc taková, která by byla způsobila vyvarovat se pořízení zboží zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále v textu též jako "SDEU"), zejména pak z odůvodnění rozsudků C-409/99 Metropol a Stadler ze dne 8. 1. 2002, C-465/03 Kretztechnik AG ze dne 26. 5. 2005, C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel ze dne 6. 6. 2006, C-324/11 Gábor Tóth ze dne 6. 9. 2012, C-273/11 Mecsek-Gabona Kft ze dne 6. 9. 2012 a

odůvodnění rozsudků ve věcech C-80/11 Mahagében Kft a C-142/11 Péter Dávid ze dne 21. 6. 2012 vyplývá, že nárok na odpočet stanovený v čl. 7 odst. 2 Šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky C-409/99 a C-465/03). Na druhou stranu však nárok na odpočet daně nemusí být přiznán v případě, kdy plátce daně uplatňuje nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V případě podvodného jednání je nutno prokázat plátcí daně, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu. K odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty i přesto, že všechny zákonem stanovené podmínky pro nárok na odpočet jsou splněny, postačí prokázat, že plátce daně věděl, či vědět měl, že se účastní (byť i nevědomě) na podvodu na dani z přidané hodnoty. V řízení se zkoumá, zda plátce učinil všechna opatření, která lze po něm rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, která provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-439/04 a 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling ze dne 6. 7. 2006 a C-80/11 Mahagében a 142/11 Péter Dávid ze dne 21. 6. 2012 je potřeba pojmosloví "mohl vědět" vykládat tak, že skutková zjištění zakládají důvodné pochybnosti o tom, že o podvodném jednání osoba nevěděla, a tedy že byla s existencí podvodného jednání alespoň srozuměna. Zároveň pojmosloví lze vykládat ve smyslu "měl vědět", tedy že dotčený subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila účinky podvodného jednání, resp. účasti.

III. Vyjádření žalovaného, replika a duplika žalobkyně

A) Vyjádření žalovaného

27. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že nesouhlasí s názorem žalobce, jeho námitky považuje za nedůvodné a v podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.
28. Uvedl, že ustanovení § 115 daňového řádu je promítnutím čl. 36 Listiny základních práv a svobod do jednoduchého práva. Konstrukce daňového řízení na rozdíl od řízení správního je založena na principu jednoty řízení, což je vyjádřeno zejména zněním ustanovení § 116 daňového řádu, který neumožňuje z meritorních věcí rušit výstup prvostupňového správce daně a vracet mu věc k dalšímu řízení v případech, kdy řízení není zatíženo neodstranitelnou vadou. Odvolací orgán je povinen případné vady odstranit prostřednictvím institutu doplnění odvolacího řízení. Přinesl-li odvolatel v rámci odvolání do řízení nové skutečnosti, není vyloučeno, aby se těžiště daňového řízení přeneslo do řízení odvolacího. Za této situace musí být odvolatel s doplněním řízení seznámen a následně musí být seznámen i s právním názorem, který odvolací orgán nově zastává. Na druhou stranu však má žalovaný za to, že právo na spravedlivý proces má své meze. Takové omezení spatřuje i ve stanovení povahy lhůty dle § 115 daňového řádu. Odvolací řízení není konstruováno tak, aby plně nahrazovalo řízení vyměřovací či doměřovací. Zákonodárce předpokládal, že odvolací řízení bude plnit roli přezkumnou v rámci které je možno realizovat i případné doplnění řízení primárního. Pořád je zde ale předpoklad zásadních skutkových zjištění či hodnotících úvah v rámci primárního řízení. V opačném případě, například v situaci nespolupráce daňového subjektu se správcem daně, zná zákon institut náhradního stanovení daně (§ 98 daňového řádu). Z těchto teoretických východisek lze dovodit, že zákonodárce měl zajisté důvod omezit lhůtu dle § 115 daňového řádu a to například ve srovnání s lhůtou dle § 88 daňového řádu. To omezení se dle žalovaného promítlo, jak ke stanovení horní hranice lhůty tak v nemožnosti jejího prodloužení. Žalovaný tak měl za to, že nemůže být a

priori chybný závěr, že lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, kterou nelze prodloužit, protože zákaz jejího prodloužení je v souladu s účelem zákona, tudíž pro postup žalovaného svědčí v první řadě závěr učiněný pomocí teleologického výkladu ustanovení § 115 daňového řádu. Odkázal přitom na judikaturu obsaženou v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017-67. Žalovaný tak měl za to, že samotným nedodržáním lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze spojit žádné právní následky, které by byly pro daňový subjekt a jeho další procesní aktivitu fatální. Marne uplynutí této lhůty totiž pro daňový subjekt neznamena ztrátu práva doplňovat argumentaci odvolacím řízením a vyjadřovat se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, které mu byly předestřeny v seznámení. Naopak daňový subjekt má možnost doplňovat své námitky a tvrzení až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání. Z toho žalovaný dovodil, že s marným uplynutím prekluzivní lhůty stanovené § 115 odst. 2 daňového řádu není spojen nepříznivý následek pro daňový subjekt. Naopak odvolací orgán se i opožděnou reakcí daňového subjektu na seznámení může, respektive musí zabývat. Žalovaný měl za to, že v jeho prospěch svědčí i závěry učiněné pomocí výkladových metod - systematické a gramatické. V rámci této metody výkladu se argumentace objevuje v inkriminované znění § 36 odst. 5 daňového řádu, tedy fakt, že prodloužit nelze lhůtu, jejímž uplynutím zaniká právo. Zda žalovaný vychází ze znění ustanovení § 115 odst. 4 daňového řádu, které stanoví, že marným uplynutím lhůty zaniká právo vyjádřit se k seznámení, respektive navrhnout další důkazní prostředky. Již ze samotného znění těchto dvou ustanovení lze dle žalovaného dovodit jednoznačnou shodu a tím pádem aplikovatelnost pravidla vyjádřeného v § 36 daňového řádu i na situaci uvedenou v § 115 tohoto zákona.

29. Dále se žalovaný zabýval otázkou prokázání existence podvodu na dani a vědomé účasti žalobkyně na podvodném jednání. Vyslovil přesvědčení, že v projednávaném případě bylo prokázáno zapojení žalobkyně do řetězového podvodu, dále že bylo prokázáno porušení daňové neutrality a současně to, že žalobkyně o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH musela vědět.

B) Doplnění vyjádření žalovaného

30. V doplnění vyjádření žalovaný k otázce neprodloužení lhůty stanovené k vyjádření v rámci odvolacího řízení ke zjištěným skutečnostem, tedy ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, odkázal na aktuální rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, který se otázky možnosti prodloužení lhůty stanovené § 115 odst. 2 uvedené právní úpravy vyjádřil tak, že tuto lhůtu lze v souladu se zákonem prodloužit. Žalovaný tedy konstatoval, že je zřejmé, že ve světle uvedeného rozsudku neobstojí jeho teoretickoprávní výklad ustanovení § 115 odst. 2, 3 a 4 ve spojení s § 36 odst. 5 daňového řádu směřující k nemožnosti prodloužení lhůty. Z uvedeného rozsudku žalovaný rovněž dovodil, a že samotné neprodloužení lhůty neznamena automaticky nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Zdůraznil, že je třeba vyhodnotit, zda časový prostor poskytnutý žalobkyni postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru a novým důkazům a jejich hodnocení. Upozornil, že patnáctidenní lhůta byla stanovena přiměřeně k okolnostem dané věci. Argumentaci žalobkyně rozsáhlostí přípisu a totální změnou právního názoru není dle žalovaného zcela namístě. Uvedl, že ve shora vzpomínaném přípisu byla samotná podstata doplnění odvolacího řízení řešena až od strany 12 a následující. Obsahem těchto devíti stran tak bylo také sdělení, že u dvou ze čtyř dodavatelů bude nárok na odpočet správcem daně uznán. Dále

vedl, že odvolací řízení bylo doplněno o důkazy navržené samotnou žalobkyní a jednalo se o svědecké výpovědi a podání vysvětlení, o jejich provádění byla žalobkyně předem vyrozuměna. Takže podstatou tohoto seznámení bylo hodnocení těchto výpovědí. K samotné totální změně právního názoru žalovaný uvedl, že provedl překvalifikaci z tzv. deklarovaného dodavatele na tzv. podvod na DPH. Byť se jedná o kategorie právně odlišné, z hlediska skutkového naplnění hodnocení sporných skutečností se ve velké části překrývají. Žalovaný při formulaci seznámení vyšel v podstatné části ze zprávy o daňové kontrole, tudíž ze skutečností žalobkyni známých již z prvostupňového řízení. Reálnou novotou tak byly pouze zmíněné výsledky a jejich hodnocení.

C) Replika žalobkyně

31. Ohledně vyjádření žalovaného k neprodloužení lhůty stanovené dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyně poukázala na odůvodnění rozsudku vydaného Nejvyšším správním soudem ČR pod č. j. 3 Afs 80/2019-126 dne 15. 7. 2020, kdy Nejvyšší správní soud v bodech [58] až [61] vysvětlil, proč je argumentace žalovaného je nesprávná. Žalobkyně zastává stejný názor jako Nejvyšší správní soud ČR v odůvodnění citovaného rozhodnutí. Uvedla, že pokus žalovaného o bagatelizaci rozsahu změny právního názoru považuje za účelovou obranu. Nejedná se totiž o nějakou drobnou "kosmetickou" změnu v postupu finanční správy, ale o zcela zásadní změnu právního hodnocení dané věci. Za tohoto stavu bylo nutné ze strany žalobkyně zcela přepracovat svou vlastní argumentaci a pokusit se vyvrátit nesprávnou argumentaci žalovaného. To ani při nejlepší vůli není možné v dostatečné kvalitě zvládnout ve lhůtě 15 dnů, neboť rozsah je nezanedbatelný.

D) Duplika žalobkyně

32. Žalobkyně uvedla, že žalovaný opakovaně bagatelizuje změnu právního posouzení dané věci, kdy v bodě [11] Doplnění vyjádření uvádí, že samotná podstata doplnění odvolacího řízení je řešena až od strany 12 a násl. Žalovaný však přehlíží, že se jedná o zásadně jinou právní kvalifikaci, než které žalobkyně čelila v prvním stupni a proti které brojila v odvolacím řízení. Sám žalovaný připravoval změnu právní argumentace 444 dní, tedy 14 měsíců a 18 dní. Žalobkyně netvrdí, že by měla mít stejný čas jako sám žalovaný k reakci na jeho nové právní hodnocení, ale 15 dnů je však „výsměchem zdravému rozumu“. Žalovaný byl povinen o návrhu na prodloužení této lhůty v intencích odůvodnění rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR vydaného dne 15. 7. 2020 pod č. j. 3 Afs 80/2019-126 rozhodnout. Žalovaný tak neučinil a žalobkyně po zpracování argumentace podala dne 19. 7. 2018 obsáhlé vyjádření ke změně právního názoru odvolacího orgánu (žalovaného). Žalovaný vyjádření žalobkyně v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vůbec nezohlednil v důsledku svého diskriminujícího postupu, jehož jediným cílem je patrně zbavit žalobkyni práva na vyjádření ke změně právního názoru a snadno vybrat daně, které žalovaný potažmo finanční správa nebyla schopna vybrat u toho, kdo skutečně ve svých daňových povinnostech selhal. Ve světle toho, že žalobou napadené rozhodnutí nevypořádává vyjádření žalobkyně ke změně právního názoru ze dne 19. 7. 2018, je rozhodnutí žalovaného nutné hodnotit jako nezákonné v přímém důsledku fatální vady samotného řízení. Tvrzení žalovaného, že se vyjádřením žalobkyně mimo odvolací řízení zabíral a že nezjistil důvody pro použití mimořádných opravných prostředků, takové pochybení nemůže zhojit.

IV. Jednání před soudem

33. Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně upozornil na názor Nejvyššího správního soudu ohledně výkladu ust. § 115 daňového řádu. Žalobkyně se k přípisu žalovaného ve formě seznámení se zjištěnými skutečnostmi vyjádřila a její vyjádření nebylo do napadeného rozhodnutí zapracováno. Vyslovil nesouhlas s postojem žalovaného ke kvalifikaci podvodu na DPH. Pokud se jeden z dodavatelů žalobkyně stal nekontaktní, nelze z toho dovozovat, že se stal podvod. Navíc nebylo prokázáno, že se žalobkyně jakéhokoli podvodu účastnila. Žalovaný nevysvětlil, v čem měl takový podvod spočívat. Navíc důkazní břemeno leželo v tomto ohledu na žalovaném. Žalovaný chtěl stůj co stůj žalobkyni daňovou povinnost doměřit.
34. Pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že v rámci odvolacího řízení žalovaný provedl překvalifikaci z tzv. deklarovaného dodavatele na tzv. podvod na DPH a seznámil se svým názorem žalobce přípisem z 11. 6. 2018. Tato skutečnost vyplývá ze spisové dokumentace a na tento přípis žalobce reagoval svojí žádostí o prodloužení lhůty z 18. 6. 2018, žalovaný o této žádosti rozhodl tak, že řízení zastavil. Pověřená pracovnice uvedla, že si je žalovaný vědom nesprávnosti svého postupu, dodala však, že žalobkyně reagovala na uvedené řízení písemností z 2. 7. 2018 a žalovaný až následně po 15 ti dnech vydal rozhodnutí (dne 17. 7. 2018), takže žalobkyně měla dostatečný prostor k tomu, aby se k názoru žalovaného v rámci odvolacího řízení vyjádřila. Měla na to dvojnásobnou lhůtu, více jak měsíc. Z toho důvodu dle názoru žalovaného žalobkyně nebyla krácena na svých právech a mohla se v dostatečné lhůtě vyjádřit k seznámení nebo případně doplnit svoje odvolání. Žalobkyně ještě zaslala po vydání rozhodnutí odvolacím orgánem svoje vyjádření a to dne 19. 7. 2018, dva dny po vydání rozhodnutí, na což žalovaný taktéž reagoval dne 18. 9. 2018, kde sdělil žalobkyni, že po seznámení se sdělením, které zaslala

odvolacímu orgánu žalobkyně, neshledal důvod k přezkumu napadeného rozhodnutí. Z toho důvodu, dle názoru žalovaného, žalobkyně nebyla krácena na svých právech, i když v dané věci došlo k částečnému pochybení ze strany žalovaného. K otázce daňového podvodu pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že v napadeném rozhodnutí byly vymezeny skutečnosti, které prokazují existenci daňového podvodu, a žalobkyně mohla vědět a věděla, že se tohoto podvodu účastní. Žalobkyně se nezajímala o to, zda její dodavatelé jsou transparentní, nezveřejňují účetní závěrky, zda se jedná o seriózní partnery a rezignovala na možnosti, aby si obstarala důkazy o tom, že se neúčastní daňového podvodu. Z uvedeného důvodu dle názoru žalovaného bylo napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a žaloba tudíž není důvodná. Pověřená pracovnice žalovaného vyslovila přesvědčení, že žalobkyně měla možnost se k seznámení se zjištěnými skutečnostmi vyjádřit, měla k tomu dostatečnou lhůtu, více jak měsíc, proto dle názoru žalovaného nemohla být porušena její práva. Žalovaný v tomto seznámení vycházel ze zprávy o daňové kontrole, to znamená ze skutečností, které byly žalobkyni známy. Jediné novoty, které se zde vyskytly, byly výsledky svědků, které sama žalobkyně navrhovala, a jejich hodnocení. K námitce žalobkyně, že nebyla vyčíslena daň při daňovém podvodu, upozornila pověřená pracovnice žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 104/2018, z něhož vyplývá, že daňové orgány nemají povinnost prokazovat propojení mezi daňovým subjektem, kterému má být odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a daňovým subjektem, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu. Navíc žalobkyně námitku chybějící daně v tomto řízení ani nenamítala. Žalovaný postupoval při právní překvalifikaci v souladu se zákonem, v souladu s daňovým řádem, přičemž odvolací orgán má právo napravovat chyby prvostupňového správce daně. Žaloba proto není důvodná.

V. Posouzení věci krajským soudem

35. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
36. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že u žalobkyně byla zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty, jejímž účelem bylo získání důkazních prostředků k prokázání správnosti tvrzení žalobkyně. Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění přijatých zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů, a proto žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 358 183 Kč za zdaňovací období červen roku 2015 a dále ve výši 1 028 168 Kč za zdaňovací období srpen roku 2015 odmítl a daň žalobkyni vyměřil. Žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání, v němž žádala doplnění daňového řízení o výsledky svědků. V rámci odvolacího řízení byly výsledky svědků prostřednictvím správce daně uskutečněny a žalovaný odvolací řízení doplnil vlastním šetřením. Dále je z daňového řízení zřejmé, že žalovaný v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyni seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a s odlišným právním názorem, ke kterému v rámci odvolacího řízení dospěl. Učinil tak Přípisem ze dne 11. 6. 2018 a žalobkyni umožnil, aby se k uvedeným skutečnostem vyjádřila. S odkazem na ustanovení § 32 odst. 1 a § 115 odst. 3 daňového řádu přitom žalobkyni stanovil lhůtu pro vyjádření v délce 15 dnů ode dne doručení. Uvedený Přípis byl žalobkyni doručen dne 17. 6. 2018. Žalobkyně ve vymezené době, tedy 2. 7. 2018, zaslala žalovanému

vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, v němž poukázala na to, že stanovenou lhůtu považuje za nepřiměřenou a že jí je rovněž znám názor žalovaného, dle něhož lhůtu nelze prodloužit. S upozorněním na časovou tíseň pak navrhla výslech „všech osob a provedení důkazu všemi listinami na planetě Zemi“. Tomuto vyjádření předcházela žádost žalobkyně ze dne 18. 6. 2018 o prodloužení lhůty na 45 dnů od doručení Přípisu. Žalovaný požadavku žalobkyně nevyhověl a s odkazem na ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu řízení o žádosti zastavil, neboť měl za to, že lhůtu nelze prodloužit, neboť se jedná o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva. Následně pak žalobkyně dne 19. 7. 2018 zaslala žalovanému vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, němž provedla podrobné hodnocení myšlenkových konstrukcí žalovaného s akcentem na upozornění, že v daném případě nemohlo dojít k daňovému podvodu tak, jak tvrdí žalovaný.

37. S postupem žalovaného vyslovila žalobkyně nesouhlas. V podané žalobě se tedy prvořadě zabývala rozbořem ust. § 115 ve vazbě na ust. § 36 odst. 5 daňového řádu s nepochybným závěrem, že řízení před žalovaným bylo stíženo nezhojitelnou procesní vadou, když žalovaný nezákonným postupem upřel žalobkyni její právo ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení a důkazům, které je prokazují. Žalobkyně vyslovila nepochybný závěr, že tento postup žalovaného měl zásadní vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
38. Krajský soud tedy přistoupil k hodnocení procesního postupu žalovaného z pohledu jednotlivých ustanovení daňového řádu a zaměřil pozornost zejména na jeho ust. § 115 a ust. § 36, která se předmětného sporu citelně dotýkají.
39. Ustanovení § 115 uvedené právní úpravy uvádí, že *„(1) V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. (2) 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. (3) Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání. (4) Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.“*
40. Otázkou prodloužení lhůty, resp. zákazu tuto lhůtu prodloužit se pak zabývá ust. § 36 odst. 5 daňového řádu, v němž je uvedeno, že *„Lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.“*
41. Z obsahu těchto dvou ustanovení dovodil žalovaný oporu pro závěr, že žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k jejímu vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků nebylo možno vyhovět.
42. S tímto názorem se krajský soud neztotožnil a žalobní námitku tak označil za důvodnou. Při svém rozhodování vycházel prioritně z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č.j. Afs 321/2016-31, v níž je uvedeno:

„Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně stanovit daňovému subjektu určitou lhůtu pro vyjádření. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavec 3, dle kterého může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění proto správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. V nyní projednávaném případě stanovil lhůtu desetidenní. Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je tedy lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou, jak se domnívá stěžovatel. Tuto lhůtu ostatně komentáře k daňovému řádu uvádí jako typický příklad správcovské lhůty (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 131). Dále se soud zabýval tím, zda je možné tuto lhůtu prodloužit. Ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 uvedeno, že „lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit“. Soudem zdůrazněná část textu byla však novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., z ustanovení vypuštěna. Důvodová zpráva k této novele uvádí: „navrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě“. Ve znění zákona rozhodného pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu.“

„Stěžovatel tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit.“

43. Takto vyslovený právní názor byl podpořen i dalším rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č.j. 3 Afs 80/2019-126, na jehož obsah v průběhu řízení upozornila jak žalobkyně, tak i žalovaný. Mezi účastníky řízení tak bylo najiisto postaveno, že lhůtu stanovenou dle § 115 odst. 2 daňového řádu lze prodloužit. Je tedy možno uzavřít, že pokud žalovaný řízení o žádosti prodloužení lhůty ze dne 18. 6. 2018 zastavil s odkazem na ust. § 115 odst. 4 a potažmo ust. § 36 odst. 5 daňového řádu, zatížil daňové řízení procesní vadou. Ze shora vzpomínané právní úpravy i nastíněné judikatury Nejvyššího správního soudu totiž nepochybně vyplývá, že žalovaný ve svém vyjádření nazvaném „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ žalobkyni poučil v rozporu s příslušnou zákonnou úpravou, když uvedl, že stanovenou 15 denní lhůtu nelze s odkazem na ust. § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. V takto nastavené teoretické linii pak pokračoval i v následném rozhodnutí ze dne č.j.29367/18/5300-21444-710132, jímž řízení zahájené žádostí žalobkyně o prodloužení lhůty ve smyslu ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil, neboť měl za to, že se ze strany žalobkyně jedná o zjevně právně nepřipustné podání. Tento závěr je nezákonný a je tak nepochybné, že postup žalovaného vykazuje procesní vady.
44. Krajský soud dále hodnotil, zda nastíněný procesní nedostatek daňového řízení mohl způsobit následnou nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ve smyslu shora vzpomínané judikatury Nejvyššího správního soudu tedy hodnotil, „zda časový prostor poskytnutý žalobkyni k vyjádření postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru,

novým zjištěním a důkazům.“ (viz rozsudek sp. zn. 3 Afs 80/2019, bod 62). Posuzoval přitom shora zmiňované nastalé skutkové okolnosti, z nichž dovodil, že žalobkyně se za účelem prokázání skutečností tvrzených v daňovém přiznání domáhala v rámci doplnění svého odvolání (písemností č.j. 677906/17 a č.j. 677865/17) provedení výsledků svědků – M. B., Petra M. a L. B. a dále výsledku svědka Bc. M. K. (písemností č.j. 726061/18). Z daňového řízení nepochybně vyplývá, že navrhované výsledky svědků byly prostřednictvím správce daně v rámci odvolacího řízení uskutečněny, žalovaný navíc doplnil dokazování vlastním šetřením. Dále je rovněž zřejmé, že výsledek tohoto doplněného řízení byl zaznamenán ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu v Přípise nazvaném „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, v němž byla žalobkyně vyzvána k vyjádření ve stanovené lhůtě 15 dnů. Přípis v celkovém rozsahu 21 stran byl vyhotoven k datu 11. 6. 2018. Z jeho obsahu je zřejmé, a tuto skutečnost připouští i sám žalovaný, že na základě provedených důkazů došlo žalovaným k překvalifikaci, tedy ke změně právního názoru vysloveného správcem daně z tzv. deklarovанého dodavatele na tzv. podvod na DPH. Žalovaný ve svém přípisu provedl výčet provedených důkazů a následně je vyhodnotil ve vztahu k jednotlivým dodavatelům žalobkyně se závěrem, že v předmětném případě byly zjištěny takové skutečnosti, které značí, že šetřené obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH a bylo prokázáno, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla, resp. vědět musela, na základě čehož jí nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění nemůže být uznán.

45. Takto nastalou situaci hodnotil krajský soud z pohledu ust. § 115 odst. 1 daňového řádu, které odvolacímu orgánu otvírá v rámci odvolacího řízení možnost provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí. Žalovaný tedy v souladu s touto právní úpravou provedl další dokazování a s těmito důkazy ve smyslu ust. § 115 odst. 2 uvedené právní úpravy žalobkyni seznámil a rovněž jí nastínil výsledky provedeného dokazování. V projednávané věci tak bylo na místě, aby žalovaný na požadavek o prodloužení lhůty k vyjádření k závěrům odvolacího orgánu založeným na závěrech vyplývajících z nově provedeného dokazování žádosti žalobce o prodloužení lhůty přiměřeně vyhověl, když, jak vyplývá ze shora uvedeného, mu tuto možnost ust. § 115 ve vazbě na ust. § 36 odst. 5 daňového řádu právní úprava umožňuje. Žalovaný v odvolacím řízení neprovedl pouhou drobnou změnu ve vyměření daně, když se jednalo o zcela zásadní změnu právního hodnocení v daně věci. Tím byla žalobkyně postavena do zcela nové pozice a tudíž se od ní očekávalo, aby pro případné uhájení svého původního názoru vypracovala zcela novou právní argumentaci svědčící ve prospěch jejího tvrzení uvedeného v daňovém přiznání. Krajský soud přisvědčil názoru žalobkyně, že se v takovém případě jedná o zásadně jinou právní kvalifikaci, než proti které brojila v počátku daňového řízení a bylo tudíž na místě, aby žádosti o prodloužení původní lhůty bylo vyhověno. Tento závěr je podpořen i připomínkou žalobkyně, že i žalovaný si na doplnění důkazního řízení vyčerpал časový interval, který několikanásobně vzpomínanou lhůtu 15 dnů překročil. Žalovaný požadavku žalobkyně nevyhověl, což mělo za následek, že vyjádření žalobkyně ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, vypracované žalobkyní k datu 19. 7. 2018, mohlo být podkladem až pro podanou žalobu proti napadenému rozhodnutí. Žalobkyně v tomto vyjádření, které svým rozsahem koresponduje přípisu žalovaného vypracovanému dle ust. § 115 daňového řádu, předkládá komplexní hodnocení svých obchodních vztahů z pohledu dodání zboží od konkrétních dodavatelů. Poukazuje na skutečnost, že z hodnocení žalovaného nelze v žádném případě dovodit, že by došlo při

této obchodní činnosti k daňovému podvodu, zpochybňuje obsah svědecké výpovědi P. M., vysvětluje, že nebylo prokázáno, že žalobkyně usilovala o daňové zvýhodnění apod. Takové vyjádření ovšem, vzhledem k nastalým okolnostem, samo o sobě vyžaduje, aby bylo součástí důkazního řízení probíhajícího před daňovými orgány.

46. Krajskému soudu proto nezbylo, než dle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí zrušit pro vady řízení a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný ve smyslu ust. § 78 odst. 5 uvedené právní úpravy vázán shora vysloveným právním názorem. Pro naznačené procesní nedostatky daňového řízení se krajský soud nemohl zabývat námitkami hmotněprávními, neboť takové jeho hodnocení by vzhledem k nastalé situaci bylo předčasné.
47. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejími důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 5 úkonů právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání repliky, sepsání dupliky a účast při jednání. Dále krajský soud přiznal žalobkyni nárok na úhradu 5 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), dále náhradu za promeškaný čas za 6 půlhodin po 100 Kč a cestovné z Prahy do Hradce Králové a zpět ve výši 1 347 Kč. To vše včetně DPH. Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce žalobkyně.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 14. srpna 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu