



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobkyně: STRABAG Rail, a. s.** (dříve Viamont DSP, a. s.), IČ: 25429949, se sídlem Železničářská 1385/29, Ústí nad Labem, zastoupené daňově poradenskou společností MAC, s. r. o., IČ: 62581571, se sídlem Těšnov 1163/5, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2012, č. j. 6303/12-1200-505700,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2012, č. j. 6303/12-1200-505700, **se pro vady řízení z r u š u j e** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 9.800 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím své zástupkyně v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 23. 11. 2012, č. j. 6303/12-1200-505700, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 9. 2011, č. j. 260255/11/214913505081. Tímto platebním výměrem správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2007 do 31. 5. 2008 ve výši 171.990 Kč a penále podle § 37b

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve výši 34.398 Kč, tj. celkem 206.388 Kč. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud uložil žalované straně povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona o finanční správě od 1. 1. 2013 přešla působnost z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství, které tak od počátku soudního řízení v projednávané věci, zahájeného dne 4. 2. 2013, bylo žalovaným. Soud proto z úřední povinnosti provedl korekci v označení žalované strany a jednal s Odvolacím finančním ředitelstvím v pozici žalovaného.

V žalobě žalobkyně předaslala, že správce daně vydal shora označený dodatečný platební výměr na částku 206.388 Kč na základě daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2007 do 31. 5. 2008, kterou u žalobkyně uskutečnil ve dnech 8. 2. 2010 až 2. 9. 2011. Při daňové kontrole správce daně zvýšil základ daně z příjmů o částku 819.000 Kč, neboť náklady vyfakturované společností TOP-Build, s. r. o., IČ: 27680274, se sídlem Hradní 27/37, Ostrava – Slezská Ostrava [*nyní v likvidaci, v konkurzu, pozn. soudu*], neshledal daňově uznatelnými.

Podstatné vady napadeného rozhodnutí spatřovala žalobkyně v tom, že odvolací orgán nesplnil podmínky pro vydání napadeného rozhodnutí, které mu ukládá ustanovení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správní spis totiž podle zjištění žalobkyně neobsahuje žádný dokument, který by prokazoval, že žalobkyně byla seznámena s výsledkem dokazování v odvolacím řízení, ačkoli v jeho průběhu byl dne 13. 9. 2012 za přítomnosti žalobkyně proveden výslech svědka T. T. Odvolací orgán v napadeném rozhodnutí uvedl, že s vyhodnocením tohoto důkazního prostředku samostatně i v kontextu dalších důkazních prostředků žalobkyni seznámil písemností č. j. 11103/12-1200-505700 a současně žalobkyni písemností č. j. 11104/12-1200-505700 vyzval k vyjádření a k případnému doplnění. Tyto písemnosti však správní spis dne 17. 12. 2012, kdy do něj žalobkyně nahlédla, neobsahoval. Spis rovněž neobsahoval doplnění odvolání ze dne 29. 11. 2012, ani doklad o doručení napadeného rozhodnutí žalobkyni dne 6. 12. 2012.

Další procesní pochybení spočívalo podle žalobkyně v tom, že dodatečný platební výměr byl vydán, aniž předtím bylo zahájeno doměřovací řízení. Žalobkyně uvedla, že ustanovení § 143 odst. 2 daňového řádu zmocňuje správce daně k vydání dodatečného platebního výměru podle výsledků doměřovacího řízení, které je ve smyslu § 134 odst. 3 daňového řádu vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně. Podle žalobkyně je tedy patrné, že správce daně musí před vydáním dodatečného platebního výměru vést doměřovací řízení, které musí být zahájeno postupem podle § 91 odst. 1 daňového řádu, tj. oznámením zahájení řízení daňovému subjektu. Pokud správce daně nezahájil doměřovací řízení zákonem stanoveným způsobem, nebyl oprávněn vydat dodatečný platební výměr, neboť tak může učinit pouze v průběhu tohoto dílčího řízení. Žalobkyně připomněla, že daňová kontrola byla zahájena za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, který

nestrukturoval daňové řízení tak, jak to činí daňový řád v § 134. Protože zákon o správě daní a poplatků neznal dílčí řízení, platí, že ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byla zahajována daňová řízení u jednotlivých daní za jednotlivá zdaňovací období, a to vždy podáním daňového přiznání, případně doručením výzvy k jejich podání.

Žalobkyně konstatovala, že pro dokončení zahájeného doměřovacího řízení nebylo možné aplikovat ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu, protože zákon o správě daní a poplatků doměřovací řízení neznal, a proto podle něj nemohlo být zahájeno. Nebylo proto možné je dokončit a práva a povinnosti z něj plynoucí posoudit podle § 134 a § 143 daňového řádu. Podle žalobkyně tedy bylo povinností správce daně, aby jako první úkon po datu účinnosti daňového řádu ve smyslu § 91 odst. 1 tohoto zákona zahájil doměřovací řízení. Žalobkyně to považovala za velmi důležité proto, aby bylo možné po ukončení daňové kontroly vydat dodatečný platební výměr, podmínkou jehož vydání je pokračování (existence) nalézacího řízení. Žalobkyně namítala, že řízení nebylo zahájeno zákonem předepsaným způsobem, neboť správce daně jí neoznámil zahájení doměřovacího řízení, a proto je dodatečný platební výměr nezákonným rozhodnutím. Žalobkyně na podporu svého názoru citovala z komentářů k § 91 odst. 1, § 134 odst. 1 až 3 a k § 143 odst. 1 a 2 daňového řádu.

Žalobkyně dále nesouhlasila s věcným hodnocením důkazů v napadeném rozhodnutí. Podotkla, že podle jejího tvrzení, doloženého objednávkou SK 270059/ŠA//27, společnost TOP-Build, s. r. o., vybudovala a následně zlikvidovala nájezdy a přístupové komunikace pro odtěžování šterkového lože traťové koleje Letohrad – Jablonné nad Orlicí. Po ukončení prací žalobkyně na základě řádně vystavené faktury č. 113 zaplatila částku 974.610 Kč (z toho základ DPH 890.000 Kč, DPH 155.610 Kč). Všechny tyto operace byly u žalobkyně řádně zaúčtovány. Odvolací orgán přesto odmítl tyto důkazní prostředky uznat s tím, že řádné doložení objednávkou, fakturou a jejím zaplacením není dostatečným důkazem. Správce daně vyslechl za přítomnosti žalobkyně svědka T. T., jednatele společnosti HELP, silnice – železnice, s. r. o., IČ: 27497976, se sídlem Moravská 537, Ústí nad Orlicí – Hylváty (dále jen „společnost HELP“), která uvedené nájezdy využívala pro odtěžování šterkového lože. Svědek uvedl, že při obhlídce trati před zahájením prací byly panelové a šterkové nájezdy a sjezdy již vybudovány a pro splnění zadaného úkolu byl jejich počet vyhovující. Odvolací orgán toto tvrzení svědka žádným důkazem nevyvrátil, tedy je nutno mít za prokázané, že před zahájením i po ukončení prací, prováděných společností HELP, vybudované nájezdy a přístupové komunikace existovaly. Žalobkyně prohlásila, že je tudíž někdo musel vybudovat a poté zlikvidovat. Pokud správce daně zpochybňoval, že je vybudovala společnost TOP-Build, s. r. o., nabízí se otázka, proč za tyto práce žalobkyně zaplatila právě této společnosti, a nikoli někomu jinému. Podle žalobkyně si odvolací orgán vytvořil ničím neprokázanou hypotézu, že žalobkyně všechny práce realizovala vlastními silami a z neznámých důvodů vyvedla své finanční prostředky jiné osobě. Odvolací orgán se dále snažil obejít svou zákonnou povinnost unést důkazní břemeno pro tuto hypotézu tím, že jako důkazy použil nekontaktnost společnosti TOP-Build, s. r. o., nedostupnost jejího účetnictví, technickou nedokonalost stavebních deníků, nedoložitelnost použití mechanizačních prostředků pro provedené práce, atd.

Podle žalobkyně odvolací orgán opakovaně, záměrně a účelově ignoroval fakta, která sám zjistil v daňovém řízení, včetně skutečnosti, že dva soukromoprávní subjekty uskutečnily obchod, který měl všechny náležitosti podle zákonných předpisů včetně zaplacení dodavateli, tedy finálního akceptu provedených prací. Odvolací orgán nezjistil žádné důkazy o tom, že předmětný obchod neproběhl tak, jak byl žalobkyní popsán a zanesen v jejích účetních knihách. Podle žalobkyně je tento postup v rozporu se základními zásadami daňového řízení

a dalšími relevantními zákony a je veden tak, aby správce daně dosáhl vlastního cíle vytyčeného na počátku řízení.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že žalobkyně použila v žalobě stejné námitky jako v odůvodnění svého podnětu k přezkoumání rozhodnutí odvolacího orgánu. K těmto námitkám se již vyjádřilo Generální finanční ředitelství ve svém rozhodnutí ze dne 1. 7. 2013, č. j. 25041/13/7001-11001-013663, v němž uznalo námitku proti způsobu vyhodnocení důkazních prostředků a shledalo, že nebyly splněny podmínky pro vydání rozhodnutí o odvolání, neboť odvolací orgán zástupci žalobkyně řádně nedoručil písemnosti č. j. 11103/12-1200-505700 a č. j. 11104/12-1200-505700, jimiž ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu vyzval žalobkyni k vyjádření a případnému doplnění řízení. Generální finanční ředitelství proto nařídilo v rámci přezkumného řízení tuto vadu odstranit a doručit zástupci žalobkyně předmětné písemnosti v souladu se zákonem. Tento nedostatek žalovaný napravil a současně žalobkyni výzvou ze dne 10. 9. 2013, č. j. 22356/13/5000-14202-702271, vyzval k vyjádření a případnému doplnění řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle žalovaného se tak shodná žalobní námitka stala nedůvodnou.

K ostatním námitkám žalobkyně, které se objevily jak v žalobě, tak v podnětu k přezkoumání rozhodnutí, zaujal žalovaný postoj ve shodě s Generálním finančním ředitelstvím. Uvedl, že daňové řízení bylo zahájeno v době účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný citoval ustanovení § 264 odst. 1 a 2 daňového řádu a konstatoval, že námitka nezahájení doměřovacího řízení je irelevantní, neboť daňová kontrola byla řádně zahájena podle zákona o správě daní a poplatků a ukončena vydáním dodatečného platebního výměru podle daňového řádu.

Žalovaný shrnul, že správce daně a odvolací orgán se podrobně zabývali všemi důkazními prostředky předloženými v průběhu celého daňového řízení a vypořádali se též s důvody, pro které nebyly důkazní prostředky osvědčeny jako důkazy. V podrobnostech žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a správní spis.

Žalobkyně v replice k vyjádření pouze stručně poznamenala, že žalovaný se ve vyjádření řádně nevypořádal s veškerou její argumentací, zejména pokud jde o nezahájení doměřovacího řízení.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí odvolacího orgánu soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť řízení před správními orgány vykazuje zásadní vady ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Soud však nepřisvědčil všem žalobním námitkám.

Soud se nejprve zabýval námitkou nezákonnosti dodatečného platebního výměru, která podle žalobkyně spočívala v tom, že správce daně zákonem stanoveným způsobem podle § 91 odst. 1 daňového řádu nezahájil doměřovací řízení a zahájení řízení žalobkyni neoznámil. V této souvislosti soud připomíná, že daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období od 1. 6. 2007 do 31. 5. 2008 byla zahájena dne 8. 2. 2010, tj. za účinnosti zákona o správě daní a poplatků; teprve dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád.

Shodnou právní otázkou, tj. zda je nutné formálně zahájit vyměřovací řízení za situace, kdy je dodatečný platební výměr vydán na základě daňové kontroly zahájené za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, se zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 4. 2014, č. j. 8 Afs 41/2013 - 47, dostupném na www.nssoud.cz, a dospěl k závěru, že správce daně není povinen před doměřením daně z moci úřední daňovému subjektu formálně oznámit zahájení doměřovacího řízení. Nejvyšší správní soud uvedl: *„Zpráva o kontrole představuje souhrn relevantních kontrolních zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací resp. doměřovací řízení. Skutková zjištění učiněná při daňové kontrole mohou, avšak nutně nemusí, tvořit podklad pro další postup příslušných správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2013, č. j. 5 Afs 59/2012 - 32).*

Nelze se však ztotožnit s názorem, že by byl správce daně povinen před doměřením daně z moci úřední stěžovateli formálně oznámit, že zahajuje doměřovací řízení. Takovou povinnost správce daně nelze dovodit ani z § 264 daňového řádu, ani z § 143 odst. 3 ve spojení s § 91 odst. 1 daňového řádu. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu platí, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Podle odst. 2 věty první téhož ustanovení platí, že právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány. Ustanovení § 264 daňového řádu má tedy v šetřeném případě pouze ten význam, že daňová kontrola zahájená dne 30. 11. 2010, která nebyla ukončena do 31. 12. 2010, se dokončí podle ustanovení daňového řádu, upravujících daňovou kontrolu, a že účinky jejího zahájení zůstávají zachovány i podle daňového řádu. Ustanovení § 264 daňového řádu proto nemá nic do činění s tím, zda bylo nutné stěžovateli po ukončení kontroly znovu oznamovat zahájení doměřovacího řízení.

Rovněž z § 91 odst. 1 ve spojení s § 143 odst. 3 daňového řádu nevyplývá nezbytnost takového postupu. Doměřit daň z moci úřední lze pouze na základě zprávy o daňové kontrole (srov. § 143 odst. 3 daňového řádu). V okamžiku, kdy je kontrola ukončena, již není prostor pro uplatnění dalších námitek, které by v dané fázi řízení mohly mít vliv na výsledky kontrolního zjištění. Samostatné následné oznámení o zahájení doměřovacího řízení by

nemohlo mít vliv na veřejná subjektivní práva stěžovatele. Platná právní úprava s ním navíc v těchto případech nepočítá.“

Soud neshledal žádný důvod se od uvedeného názoru Nejvyššího správního soudu jakkoliv odchýlit a pouze doplňuje, že již v okamžiku skončení daňové kontroly projednáním zprávy o této kontrole s daňovým subjektem existuje písemný dokument, který představuje odůvodnění případně posléze vydaného dodatečného platebního výměru. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že byl-li dodatečný platební výměr vydán na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění tohoto dodatečného platebního výměru zpráva o daňové kontrole. V době od skončení daňové kontroly do vydání dodatečného platebního výměru tudíž daňový subjekt nemůže uplatňovat námitky, které by mohly mít vliv na odůvodnění dodatečného platebního výměru. Skutečnost, že doměřovací řízení nebylo formálně zahájeno a zahájení nebylo žalobkyni oznámeno, proto nemohla žalobkyni nijak zkrátit na jejích právech, a nemohla ani způsobit nezákonnost dodatečného platebního výměru, resp. žalobou napadeného rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, že po skončení daňové kontroly nemůže daňový subjekt podávat žádná vyjádření ani návrhy, které by mohly ovlivnit odůvodnění případného dodatečného platebního výměru (tj. v daném okamžiku již projednanou zprávu o daňové kontrole), nemá smysl, aby správce daně po skončení daňové kontroly formálně zahajoval doměřovací řízení, ve kterém by učinil pouze jediný úkon, tj. vydal dodatečný platební výměr. Formální zahájení doměřovacího řízení v průběhu daňové kontroly rovněž postrádá smysl, neboť daňová kontrola nemusí nutně vyústit ve vydání dodatečného platebního výměru, a doměřovací řízení by tak mohlo být zahájeno zcela zbytečně. Soud proto ve shodě s názorem Nejvyššího správního soudu uzavírá, že za situace, kdy byla za účinnosti zákona o správě daní a poplatků řádně zahájena daňová kontrola, která pokračovala i po nabytí účinnosti daňového řádu, správce daně nepochybil, pokud na základě výsledku této daňové kontroly vydal dodatečný platební výměr, aniž před tím formálně zahájil doměřovací řízení. Předmětnou námitku žalobkyně proto soud vyhodnotil jako nedůvodnou. Na uvedeném závěru nic nemění ani žalobkyní citovaná komentářová literatura, která se pouze obecně zabývá zahájením doměřovacího řízení, aniž přihlíží ke specifickým případům, kdy byla daňová kontrola zahájena ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.

Následně se soud zaměřil na žalobkyní namítané porušení § 115 odst. 2 daňového řádu spočívající v tom, že správní spis neobsahoval dokumenty prokazující seznámení žalobkyně s výsledkem dokazování v odvolacím řízení, doplnění odvolání ze dne 29. 11. 2012, ani doklad o doručení napadeného rozhodnutí žalobkyni dne 6. 12. 2012. Tuto námitku shledal soud důvodnou, byť nikoli v plném rozsahu. Především soud zjistil, že doklad o doručení napadeného rozhodnutí je k tomuto rozhodnutí připevněn, tedy je ve správním spisu založen. Zbývající žalobkyní zmiňované písemnosti správní spis předložený soudu skutečně neobsahoval.

Soud zdůrazňuje, že všechny správní orgány (včetně správce daně a odvolacího orgánu) jsou samozřejmě povinny řádně vést své spisy a vkládat do nich veškeré dokumenty, které s daným řízením souvisí. Jednotlivé listiny by pak měly být řazeny chronologicky a pečlivě žurnalizovány, aby se předešlo pochybnostem o tom, zda je správní spis úplný, či nikoliv. Pokud ve správním spisu v projednávané věci některé dokumenty chybějí, jedná se

pochopitelně o pochybení, které však automaticky nemusí mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud zastává názor, že na zákonnost napadeného rozhodnutí nemůže mít žádný vliv skutečnost, že ve správním spisu chybí doplnění odvolání ze dne 29. 11. 2012, které bylo podáno až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 23. 11. 2012, a se kterým se tudíž odvolací orgán nebyl povinen vypořádat v odůvodnění svého rozhodnutí. Absence listin týkajících se seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi před vydáním rozhodnutí již vliv na jeho zákonnost mít může.

Podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu, „[p]rovádí-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.“ Citované ustanovení upravuje postup odvolacího orgánu v případě, že v průběhu řízení o odvolání provádí dokazování. Podle důvodové zprávy k daňovému řádu bylo cílem tohoto ustanovení poskytnout odvolateli a odvolacímu orgánu před vydáním rozhodnutí o odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním. Předmětné ustanovení má sloužit k tomu, aby byl odvolatel při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum.

Povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, z povahy věci zahrnuje také seznámení se závěry, které odvolací orgán z provedeného dokazování dovozuje. Seznámení musí být provedeno jasně, srozumitelně a především konkrétně; musí obsahovat nejen přehled konkrétních provedených důkazů, ale především hodnocení, která z nich lze dovodit pro zjištění skutkového stavu [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 115]. Jedině takto formulované seznámení šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a umožňuje jim plné uplatnění procesních práv (§ 6 odst. 3 téhož zákona).

Odvolací orgán vrátil v průběhu odvolacího řízení případ správci daně k došetření a uložil mu, aby provedl výslech svědka T. T., jednatele společnosti HELP. Tento výslech se uskutečnil dne 13. 9. 2012 za přítomnosti žalobkyně a byl o něm sepsán protokol č. j. 281517/12/214932505271. V souladu s výše citovaným ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu byl odvolací orgán následně povinen seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, včetně závěrů, které z provedeného dokazování dovodil. Současně byl odvolací orgán povinen umožnit žalobkyni, aby se k těmto skutečnostem vyjádřila, případně navrhla provedení dalších důkazních prostředků, a stanovit jí k tomu lhůtu. V odůvodnění napadeného rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že s vyhodnocením zmíněného důkazního prostředku žalobkyni seznámil písemností ze dne 15. 10. 2012, č. j. 11103/12-1200-505700, a zároveň žalobkyni písemností z téhož dne, č. j. 11104/12-1200-505700, vyzval k vyjádření a k případnému doplnění. Žalobkyně této možnosti podle odvolacího orgánu nevyužila.

Na základě výzvy soudu žalovaný doplnil správní spis o písemnost ze dne 15. 10. 2012, č. j. 11103/12-1200-505700, tj. seznámení se skutečnostmi a důkazy zjištěnými v průběhu odvolacího řízení, a výzvu ze dne 15. 10. 2012, č. j. 11104/12-1200-505700, k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Z připojených doručenek soud zjistil, že obě tyto

písemnosti byly dne 15. 10. 2012 doručeny do datové schránky společnosti Fučík & partneři, s. r. o., se sídlem Klimentská 1207/10, Praha 1. Tato společnost však žalobkyni již od 11. 7. 2012 nezastupovala, neboť uvedeného dne udělila žalobkyně plnou moc společnosti MAC, s. r. o., ve které výslovně uvedla, že ruší všechny plné moci předchozí. Tato plná moc je řádně založena ve správním spisu a odvolací orgán musel o její existenci vědět, neboť zástupce žalobkyně činil na základě této plné moci úkony související s výsledkem svědka v průběhu odvolacího řízení a odvolací orgán doručil žalobou napadené rozhodnutí právě tomuto zmocněnci. Soud tedy dospěl k závěru, že obě písemnosti ze dne 15. 10. 2012 nebyly žalobkyni před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí doručeny, tudíž žalobkyně nebyla ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu seznámena se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a nebylo jí umožněno, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila a navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Námitku žalobkyně, že odvolací orgán nesplnil podmínky ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, shledal soud důvodnou.

V této souvislosti soud podotýká, že také Generální finanční ředitelství učinilo na základě shodných námitek závěr, že předmětné písemnosti nebyly žalobkyni doručeny, a proto rozhodnutím ze dne 1. 7. 2013, č. j. 25041/13/7001-11001-013663, podle § 121 odst. 1 daňového řádu nařídilo přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný sice následně doručil předmětné písemnosti žalobkyni a opatřil si její vyjádření, nicméně nestalo se tak před vydáním napadeného rozhodnutí, jak ukládá ustanovení § 115 odst. 2 věta první daňového řádu. Žalobou napadené rozhodnutí rovněž neposkytuje odpověď na vyjádření, které žalobkyně v důsledku procesního pochybení odvolacího orgánu mohla uplatnit teprve v přezkumném řízení. Žalovaný se proto mylí, pokud se domnívá, že v přezkumném řízení, které rozhodnutím ze dne 7. 3. 2014, č. j. 5932/14/5000-14202-702271, zastavil, odstranil žalobou vytýkané vady napadeného rozhodnutí. Tyto vady totiž musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení před vydáním rozhodnutí o odvolání, jinak nebudou řádně šetřena práva a právem chráněné zájmy žalobkyně (§ 5 odst. 3 daňového řádu).

Soud shledal, že odvolací orgán podstatně porušil ustanovení § 115 odst. 2 a § 92 odst. 5 písm. a) daňového řádu. Toto porušení daňového řádu mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, proto soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vady řízení zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.

Jednotlivými námitkami týkajícími se hodnocení důkazních prostředků se soud nezabýval, neboť k těmto skutečnostem se po odstranění výše popsanych procesních vad musí v dalším řízení nejprve vyjádřit žalovaný a soud není oprávněn předjímat jeho závěry.

Jelikož žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 9.800 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3.000 Kč, z částky 6.200 Kč za dva úkony právní služby zástupkyně žalobkyně po 3.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) a podání žaloby podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] a z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů daňového poradce [dva

režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006]. Vzhledem k tomu, že zástupkyně žalobkyně navzdory výslovné výzvě soudu obsažené v přípisu ze dne 13. 8. 2014, č. j. 15 Af 52/2013 - 60, nedoložila, že je plátcem daně z přidané hodnoty, soud uložil žalovanému nahradit žalobkyni náklady řízení bez 21% DPH. Repliku žalobkyně k vyjádření žalovaného nepovažoval soud za úkon ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, neboť neobsahovala žádné vyjádření k věci, ale jen kusou zmínku o neúplnosti vyjádření žalovaného.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

V Ústí nad Labem dne 15. dubna 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová