



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 JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobkyně: TRIDENT GROUP 007, s.r.o.**, IČ: 272 62 405, se sídlem v Praze 3 - Vinohrady, náměstí Jiřího z Poděbrad č. p. 2406/9, PSČ 130 00, zastoupené JUDr. Milanem Kindlem, CSc., advokátem, AK KINDL & PARTNEŘI, s.r.o., se sídlem v Chomutově, ul. Blatenská č. p. 3218/83, PSČ 430 01, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 427/31, poštovní příhrádka 351, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 19. 6. 2012, č. j. 5559/12-1500-505267,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 19. 6. 2012, č. j. 5559/12-1500-505267, a rozhodnutí Finančního úřadu v Chomutově ze dne 6. 2. 2012, č. j. 16124/12/182930507464, sp. zn. CZ27262405, **se pro vady řízení z r u š u j í** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **8.808,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 19. 6. 2012, č. j. 5559/12-1500-505267, jímž bylo rozhodnutí Finančního úřadu v Chomutově (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 2. 2012, č. j. 16124/12/182930507464, sp. zn. CZ27262405, kterým byla žalobkyni za porušení ust. § 3 a § 4 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOPH“),

jehož se dopustila tím, že v průběhu jednoho kalendářního dne provedla hotovostní platbu, popř. platby, jež přesahovaly zákonem stanovený limit, uložena pokuta ve výši 490.000,-Kč, v části odůvodnění doplněno tak, že „Dne 31. 10. 2010 se konal výslech svědka Martina Oharka (jednatel společnosti TRIDENT GROUP 007 s.r.o.), který kromě jiného vypověděl, že zaměstnanci společnosti byli informováni o zákazu přijímat či vydávat hotovost přesahující výši stanovenou ZOPH formou interního pokynu. Toto tvrzení však žádným způsobem, např. podpisem zaměstnanců, nedoložil. S ohledem na obsah výpovědi svědkyně paní Eriky Dvořákové podal dne 21. 9. 2011 účastník řízení návrh na doplnění dokazování, a to na provedení výslechu svědka Ing. Luboše Šrámka. Správní orgán tento výslech neprovedl z následujících důvodů: Podle ustanovení § 52 správního řádu jsou účastníci povinni označit důkazy na podporu svých tvrzení. Správní orgán není návrhy účastníků vázán, vždy však provede důkazy, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Správní orgán nepovažuje navržený výslech za důkazní prostředek, jehož užitím by byl proveden důkaz o zproštění odpovědnosti za spáchání správního deliktu ve smyslu ustanovení § 6a ZOPH, kde je uvedeno, že právnická osoba za správní delikt neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které by bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila. Důkazní břemeno leží na dotčené právnické osobě, která prokazuje, že učinila kroky k odvrácení nezákonného jednání. Účastník řízení proškolení svých zaměstnanců Ing. L. Š. nijak neprokázal, obdobně jako neprokázal, že zaměstnance informoval o ZOPH interním pokynem. Ve zbytku bylo rozhodnutí správce daně nezměněno. Současně žalobkyně požadovala, aby soud zrušil i prvostupňové rozhodnutí správce daně a žalované straně uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení. Pro případ, že by soud dospěl k nezávadnosti žalobou napadeného rozhodnutí, se žalobkyně domáhala, aby soud ve smyslu ust. § 78 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jakož i s přihlédnutím k principům uvedeným v rozsudku zdejšího soudu ze dne 20. 1. 2009, sp. zn. 15 Ca 303/2008, snížil výši uložené pokuty tak, aby odpovídala závažnosti jednání žalobkyně.

Na tomto místě je třeba uvést, 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. S ohledem na tuto skutečnost se ve smyslu ust. § 69 s. ř. s. ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Žalobkyně v obsáhlé žalobě předně namítla, že způsob rozhodnutí původního žalovaného, kdy jím bylo doplněno odůvodnění rozhodnutí správce daně, považuje za nezákonný, neboť pouhou změnou odůvodnění v rámci řízení o odvolání došlo k tomu, že původní žalovaný sice potvrdil rozhodnutí správce daně, stalo se tak ovšem z jiných důvodů. Žalobkyně je přesvědčena, že ji tímto postupem byla odebrána druhá instance. Žalobkyně dále uvedla, že napadené rozhodnutí se s jejím odvoláním údajně vypořádalo dle ust. § 90 odst. 1 písm. c) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Žalobkyně se v tomto ohledu domnívá, že uvedený postup původního žalovaného je na hraně zákona, neboť sice na jedné straně konstatuje nesprávnost (neúplnost) odůvodnění rozhodnutí správce daně, ale na druhou stranu tato skutečnost nemá dle původního žalovaného vliv na výrok tohoto rozhodnutí. Dle žalobkyně popsané skutečnosti, a to zejména ve světle toho, co bylo do odůvodnění doplněno, představují typický postup, jímž bylo žalobkyni v rozporu s ust. § 90 odst. 1 písm. c) druhá alinea správního řádu znemožněno se

proti takovému rozhodnutí odvolat. Žalobkyně v tomto směru poukázala i na rozhodnutí Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 1534/08. Žalobkyně má za to, že se toto rozhodnutí, třebaže se týkalo rozhodování soudů v soudním řízení správním, lze užít i v „prostém“ správním řízení.

Žalobkyně rovněž namítla, že napadené rozhodnutí se obsáhle zabývá zejména formálními námitkami, jež poukazují na nesprávné označování osob, nerespektování rozsahu, v němž bylo řízení zahájeno a dalších, avšak k samotnému meritu věci je odůvodnění poměrně skromné. V tomto ohledu žalobkyně zejména poukázala na to, že řízení o porušení ZOPH bylo s žalobkyní zahájeno usnesením ze dne 21. 3. 2011, č. j. 56150/11/182930507464, kde byly označeny určité subjekty, mezi nimiž měly tyto transakce probíhat, tj. např. mezi společnostmi PGSA INVEST, s. r. o., a panem M. O. Ačkoliv se posléze ve vztahu k těmto osobám zjistilo, že ke spáchání správního deliktu nedošlo, nicméně ve výroku napadeného rozhodnutí, popř. ve výroku rozhodnutí správce daně, uvedená skutečnost není reflektována. Dle žalobkyně tak obě tato rozhodnutí postrádají výrok, že ve vztahu k uvedeným subjektům se řízení o porušení ZOPH vedené s žalobkyní zastavuje. Dle žalobkyně je navíc vymezení předmětu řízení naprosto nedostatečné, neboť dle této definice není možné zjistit, jaký je skutečný rozsah řízení, a to zvláště za situace, kdy dle původního žalovaného postačuje k označení předmětu řízení toliko jako porušení povinností vyplývajících ze ZOPH.

Žalobkyně dále uvedla, že již v rámci odvolání proti rozhodnutí správce daně namítla, že bylo postupováno v naprostém rozporu se základními principy správního řízení, když dle žalobkyně původní žalovaný naprosto rezignoval na povinnost zakotvenou v ust. § 50 odst. 3 správního řádu. Dle žalobkyně je tristní, že když sama navrhla provedení výsledku paní Dvořákové, jenž by mohl věc významně osvětlit úsilí žalobkyně předcházet porušování ZOPH, že tento důkaz **nebyl proveden. To vše zejména za situace, kdy původní žalovaný** v napadeném rozhodnutí nejprve konstatoval, že „správní orgán není důkazními návrhy vázán“, a následně o dvě věty dále konstatoval, že důkazní břemeno k prokázání toho, že žalobkyně vynaložila veškeré úsilí k odvrácení porušení ZOPH, leží výhradně na ní. S ohledem na uvedené má žalobkyně za to, že z důvodu, že se správce daně ve svém rozhodnutí o tomto důkazním návrhu nezmínil, když následně původní žalovaný tento postup aproboval, že tato skutečnost svědčí o nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalobkyně je taktéž přesvědčena, že jednání původního žalovaného nebylo vedeno snahou zjistit reálný stav věci, ale toliko maximalizovat příjmy státního rozpočtu. Nadto žalobkyně doplnila, že napadené rozhodnutí v podstatě konstatuje, že žalobkyně sice může (musí) navrhopvat důkazy k prokázání, že za správní delikt neodpovídá, nicméně v případě, že by jej některé mohly exonerovat (liberovat), tak se správní orgán se může rozhodnout, že se v rozporu se zásadami správního řízení je neprovede, toto nijak neodůvodní a teprve až v rozhodnutí o odvolání se bude konstatovat, že správní orgán není důkazními návrhy vázán, pročez je námitka účastníka řízení irrelevantní. K uvedenému žalobkyně předložila čestné prohlášení Ing. Š., jež obsahuje skutečnosti, které chtěl tento svědek sdělit v rámci správního řízení. Dle žalobkyně tak s ohledem na skutečnost, že výslech tohoto svědka byl v rámci řízení navržen, ale z důvodů jí neznámých se dosud neuskutečnil, nemůže být pokládán za novotu.

Žalobkyně dále namítla, že jí bylo odepřeno právo ve smyslu ustanovení § 36 odst. 3 správního řádu se vyjádřit před vydáním rozhodnutí k jeho podkladům. K tomuto žalobkyně doplnila, že se tohoto práva nevzdala, pročez v této souvislosti poukázala na rozsudky Krajského soudu v Plzni, sp. zn. 57 Ca 18/2008, nebo Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 A 112/2002 – 36. Žalobkyně má za to, že před vydáním rozhodnutí nebyla seznámena

s podklady, jakož ani současně k tomuto nebyla vyzvána. Dle žalobkyně sice napadené rozhodnutí k této věci uvádí, že žalobkyně byla na možnost se seznámit s podklady upozorněna, a to při ústním jednání dne 29. 3. 2011 (viz protokol č. j. 70806/11/182930507464 z téhož dne). Dle žalobkyně však správní spis v této době neobsahoval de facto žádné podklady rozhodnutí, jelikož valná většina důkazů byla do spisu založena následně a poté provedena. Žalobkyně v tomto ohledu taktéž poukázala na tři rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 8 Afs 21/2009, č. j. 5 A 152/2002 – 41 a č. j. 1 As 55/2008-156). Dle těchto rozhodnutí mj. platí, že pokud budou kdykoliv po vyrozumění o možnosti seznámit se s podklady rozhodnutí založeny do spisu jakékoliv nové podklady, je nutno účastníka znovu k seznámení se s podklady rozhodnutí vyzvat. Nepostačuje totiž, jestliže správní orgán účastníku řízení dal možnost vyjádřit se k podkladu rozhodnutí toliko v oznámení o zahájení správního řízení, tj. před samotným započítím zjišťování podkladů pro správní rozhodnutí. Dle žalobkyně došlo v tomto případě k závadnému stavu, kdy s ohledem na absenci výzvy k seznámení se s podklady rozhodnutí žalobkyně nemohla tušit, které důkazy budou provedeny, které nikoliv, a na základě čeho bude rozhodnuto. Dle žalobkyně obdobně formalisticky přistoupil původní žalovaný k možné námitce podjatosti zaměstnance správce daně, jenž předmětné důkazy prováděl. K tomuto žalobkyně dodala, že do doby, než jí bylo rozhodnutí správce daně doručeno, neměla důvod o podjatosti této osoby pochybovat.

Žalobkyně v žalobě rovněž namítla, že původní žalovaný v rámci odůvodnění svého rozhodnutí nijak nerefletoval správcem daně další opomenuté důkazy. Konkrétně se mělo jednat o výdajový doklad č. 975452 ze dne 15. 12. 2008, jenž má prokazovat, že k jedné z úhrad faktury č. 622008A, jež se vztahuje ke společnosti KOLDA PRAHA, s. r. o., došlo právě dne 15. 12. 2008, a nikoliv dne 8. 12. 2008, jak bylo tvrzeno správcem daně. Dle žalobkyně původní žalovaný k tomuto v napadeném rozhodnutí ničeho neuvedl (vyjma toho, že žalobkyně vnesla tuto námitku). Dle žalobkyně se tak opětovně jedná o důkaz svědčící v její prospěch. Dle žalobkyně se původní žalovaný s touto námitkou vůbec nevypořádal.

Poté žalobkyně shrnula, že původní žalovaný se v dané věci nevypořádal s většinou jejích věcných námitek. Původní žalovaný zároveň rozhodl, aniž by vyčerpal předmět řízení. Dle žalobkyně byla v průběhu tohoto řízení zásadním způsobem pošlapána její práva, a to především tím, že jí nebylo umožněno se seznámit s podklady rozhodnutí, případně se k nim vyjádřit. Rovněž nebyly provedeny důkazy, které žalobkyně navrhla v její prospěch. Dle žalobkyně tento postup nebyl nijak zdůvodněn, resp. dle žalobkyně to bylo odůvodněno něčím, co lze buď považovat za projev přepjatého formalismu, nebo v horším případě za absolutní neúctou k právům účastníka správního řízení. Dle žalobkyně byly zřejmě navíc provedeny některé listinné důkazy (ze spisu však tato skutečnost není patrná), k nimž však nebylo přihlédnuto, nebo jejich existence byla zcela opomenuta (viz výše zmíněný výdajový doklad).

Závěrem žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že výše pokuty je v podstatě nepřezkoumatelná, neboť odkazem na počet případů a celkovou částku nelze dle jejího názoru uložení pokuty zdůvodnit. Dle žalobkyně se totiž původní žalovaný vůbec nezabýval společenskou škodlivostí jednotlivých zjištěných porušení, když někdy se jednalo jen o nesprávný přepočet kurzu CZK/EUR, čímž byla dle žalobkyně společenská škodlivost byla nulová, a když naopak v jiných případech mohla být společenská škodlivost dána. Žalobkyně v této souvislosti opětovně poukázala na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 20. 1. 2009 sp. zn.

15 Ca 303/2008. Dle žalobkyně jsou v tomto rozsudku uvedeny skutečnosti, jež je třeba vzít při ukládání pokuty za porušení ZOPH. Původní žalovaný se však touto úvahou nezabýval.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti pak závěrem žaloby žalobkyně navrhl, aby soud rozsudkem zrušil nejen rozhodnutí původního žalovaného, ale i rozhodnutí správce daně. Pro případ, že by soud dospěl k závěru, že tato rozhodnutí jsou nezávadná, tak se žalobkyně domáhala, aby soud rozhodl o snížení uložené pokuty.

Původní žalovaný předložil k výzvě soudu správní spis spolu s písemným vyjádřením k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost a detailně popsal dosavadní průběh předcházejícího správního řízení.

K věci uvedl, že správce daně v oznámení o zahájení řízení ze dne 21. 3. 2011, č. j. 56150/11/182930507464, uvedl, že zahajuje správní řízení ve věci porušení povinností vyplývajících ze ZOPH, jež se týkají hotovostních plateb provedených v roce 2008 mezi žalobkyní a uvedenými právníckými či fyzickými osobami. V tomto usnesení byly skutečně mj. uvedeny i subjekty, které následně již v napadeném rozhodnutí nefigurovaly, tj. např. společnost PGSA INVEST, s. r. o., a pan M. O. Původní žalovaný však v této skutečnosti vadu nespatřuje, neboť dle ust. § 46 odst. 1 správního řádu musí oznámení obsahovat označení správního orgánu, předmět řízení, jméno, příjmení, funkci nebo služební číslo a podpis oprávněné úřední osoby. Jelikož předmětem řízení bylo v daném případě porušení povinností vyplývajících ze ZOPH, byl tímto žalobkyni předmět řízení oznámen. V tomto směru původní žalovaný doplnil, že v případě společnosti PGSA INVEST, s. r. o., jakož i v případě pana M. O. k porušení ZOPH nedošlo, proto ani jeden z těchto subjektů nefiguruje v napadeném rozhodnutí.

Původní žalovaný dále namítl nesouhlas s hodnocením svědecké výpovědi paní E. D. tak, jak byla provedena žalobkyní. Dle původního žalovaného je tato svědecká výpověď zachycena v protokolu ze dne 30. 8. 2011, č. j. 170794/11/182930507464. Jedná se o stručnou a jasnou svědeckou výpověď, jež neobsahuje žádné nesrovnalosti, proto původní žalovaný nenalezl důvod, aby na ni pohlížel jako na nedůvěryhodnou. Původní žalovaný v tomto směru současně zdůraznil, že tato svědecká výpověď nepředstavovala jediný důkazní prostředek. Byla pouze jedním z důkazních prostředků. Dle původního žalovaného byla totiž skutková podstata správního deliktu prokázána zejména účetnictvím žalobkyně.

Původní žalovaný dále citoval ust. § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu, k čemuž doplnil, že odůvodnění rozhodnutí správce daně doplnil v souladu s tímto ustanovením.

Pokud se týká námitky podjatosti oprávněné úřední osoby správce daně, tj. pana Jaroslava Vaňka, původní žalovaný uvedl, že vzhledem tomu, že žalobkyně v průběhu správního řízení vedeného správcem daně námitku podjatosti vůči této osobě nevznesla, když tak učinila až v rámci odvolacího řízení, jehož výsledek již nemůže správce daně ovlivnit, proto původní žalovaný v souladu s ust. § 14 odst. 2 správního řádu k této námitce nepřihlédl.

Původní žalovaný následně ohledně společnosti KOLLA PRAHA, s. r. o., poznamenal, že správce daně vycházel při provádění důkazního řízení z vyjádření žalobkyně ze dne 13. 6. 2011. Správce daně tento důkaz provedl, a to doklady zajištěnými při daňovém řízení. Navrhovaný výslech jednatele této společnosti, tj. pana K., však nebyl proveden, a to z důvodu jeho nekontaktnosti. Dle původního žalovaného však ani v tomto případě neprovedení tohoto výslechu nemohlo zvrátit zjištění správce daně o spáchání správního deliktu.

Dle původního žalovaného taktéž čestné prohlášení pana R. ze dne 8. 6. 2011 nemohlo vyvrátit závěr správce daně o porušení ZOPH. Je tomu z toho důvodu, že pan R. své čestné prohlášení nepodpořil důkazními prostředky prokazujícími jeho tvrzení, když se navíc proti uložené pokutě ani neodvolal, což zjištění správce daně jen potvrzuje.

K námitkám, jež se týkaly spáchání správního deliktu ve vztahu k Ing. Š., původní žalovaný uvedl, že i v tomto případě bylo porušení ZOPH prokázáno účetnictvím žalobkyně, a proto jeho čestné prohlášení nemohlo zjištění správce daně vyvrátit.

K navrhovanému ověření platby pro společnost Autohaus BRUGGEMANN GmbH&Co.KG, DE 124380047, za nákup osobního automobilu, původní žalovaný uvedl, že v daném případě si správce daně důkaz o provedení této nadlimitní platby opatřil ve formě faktury č. 228629 ze dne 12. 9. 2008 a pokladního dokladu vystaveného příjemcem.

Původní žalovaný dále uvedl na pravou míru tvrzení žalobkyně, podle něhož při řízení ve vztahu ke společnosti WOODCON, s. r. o., (do 17. 9. 2008 byla obchodní firma této společnosti GIPSKROV stavební firma, s. r. o.) pan Ř. nezpochybnil svůj podpis na čestných prohlášeních, ale na pokladních dokladech, jež prokazovaly porušení ZOPH.

K námitkám týkajícím se proškolení osob pracujících s hotovostí formou interního pokynu a provedeným školením původní žalovaný odkázal na doplnění odůvodnění.

Původní žalovaný dále doplnil, že v posledním odstavci napadeného rozhodnutí uvedl, že správce daně zhodnotil všechny předložené důkazy a skutečnosti, pročež konstatoval, že žalobkyně neprokázala důvody pro zproštění se odpovědnosti za spáchání správních deliktů. Pokud se týká výše sankce, tak v odůvodnění rozhodnutí bylo taktéž uvedeno, že při stanovení výše sankce byla zohledněna škodlivost protiprávního jednání, když celková výše hotovostních plateb činila částku ve výši 17.266.017,-Kč. Taktéž bylo přihlédnuto k četnosti obchodních případů, při kterých došlo k porušení ZOPH. Dle původního žalovaného je takové odůvodnění uložené výše pokuty dostačující. Dle původního žalovaného navíc objem a četnost nadlimitních bezhotovostních plateb představuje závažné porušení ZOPH a je v příkrém rozporu s účelem ZOPH.

Pokud se týká porušení ust. § 36 odst. 3 správního řádu, původní žalovaný uvedl, že dne 29. 4. 2011 byl s jednatelem žalobkyně, tj. s panem M. O., sepsán protokol o ústním jednání, č. j. 70806/11/182930507464. Součástí tohoto protokolu bylo i poučení o právu vyjádřit se před vydáním rozhodnutí k jeho podkladům dle ust. § 36 odst. 3 správního řádu. Dle původního žalovaného proto nelze oprávněně tvrdit, že by žalobkyni bylo právo dle tohoto ustanovení odepřeno.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a právní zástupce žalobkyně nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci, a proto se má za to, že souhlas udělil, když byl o uvedeném následku ve výzvě soudu výslovně poučen.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a ust. § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle ust. § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí

nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně případné prekluze správního deliktu, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 2 s. ř. s.

Předně se soud zabýval námitkou žalobkyně procesního rázu týkajícího se způsobu rozhodnutí původního žalovaného, kdy jím bylo doplněno odůvodnění prvostupňového rozhodnutí správce daně s jeho poukazem na to, že tento postup je v souladu s ust. § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu.

Dle ust. § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu mj. platí, že odvolací správní orgán, pokud to je zapotřebí k odstranění vad odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, tak změni dotyčné prvostupňové rozhodnutí v části jeho odůvodnění. Z právě předestřené dikce vyplývá, že odvolací správní orgán tak může činit jen v případě, jestliže samotný výrok rozhodnutí považuje za správný a nepřistoupí k jeho změně. Tato situace nastala i v předmetné věci, když výrok prvostupňového rozhodnutí původní žalovaný ponechal nedotčené. Postup původního žalovaného soud vyhodnotil jako jednání na hraně zákona a tudíž jako nikoliv důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, neboť původní žalovaný na jedné straně v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval nesprávnost odůvodnění prvostupňového rozhodnutí správce daně pro jeho neúplnost, k čemuž současně na druhou stranu konstatoval, že tato skutečnost nemá vliv na výrok tohoto prvostupňového rozhodnutí, ovšem vzápětí přikročil k podstatné změně odůvodnění prvostupňového rozhodnutí spočívající v jeho doplnění tak, aby bylo náležitě zdůvodněné a tudíž i přezkoumatelné. Je tak pravdou, že postupem původního žalovaného byla napravena vada prvostupňového rozhodnutí správce daně, čímž odpadl důvod pro jeho zrušení původním žalovaným, nicméně skutečností je, že žalobkyně již nemohla za tohoto stádia správního řízení domáhat se změny odůvodnění prvostupňového rozhodnutí s ohledem na omezující ust. § 82 odst. 2 věta druhá správního řádu, ovšem tuto procesní situaci účastníka řízení výslovně umožňuje dikce ust. § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu, když pro účastníka řízení nepřináší překvapivé rozhodnutí, jelikož výrok prvostupňového rozhodnutí zůstává nedotčen.

Vedle toho se soud předně s ohledem na její závažnost zabýval námitkou žalobkyně procesního rázu o odepření práva vyjádřit se před vydáním prvostupňového rozhodnutí k jeho podkladům a tudíž o porušení ust. § 36 odst. 3 správního řádu.

V ust. § 36 odst. 3 správního řádu je mj. uvedeno, že nestanoví-li zákon jinak, musí být účastníkům před vydáním rozhodnutí ve věci dána možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí.

Z obsahu správního spisu ve vztahu k této námitce soud zjistil, že před vydáním rozhodnutí žalobkyně skutečně nebyla seznámena s podklady, jakož ani současně k tomuto seznámení nebyla vyzvána tak, jak předvídáno v ust. § 36 odst. 3 správního řádu, třebaže se žalobkyně tohoto práva nevzdala. Skutečností sice je, že žalobkyně byla na možnost se seznámit s podklady upozorněna při ústním jednání dne 29. 4. 2011, jak vyplývá z protokolu č. j. 70806/11/182930507464 z téhož dne, ovšem toto jednání se uskutečnilo krátce po zahájení správního řízení, k němuž došlo oznámením ze dne 21. 3. 2011, takže správní spis v této době neobsahoval téměř žádné podklady rozhodnutí, jelikož valná většina důkazů (četné svědecké výslechy, účastnický výslech jednatele žalobkyně, dožádání správce daně, čestná prohlášení, faktury, příjmové pokladní doklady, apod.) byla do spisu založena následně

a poté provedena správcem daně, čemuž svědčí datum vydání prvostupňového rozhodnutí, které bylo vydáno až dne 6. 2. 2012. Tento skutkový stav oproti původnímu žalovanému přitom nezpochybňuje ani samotný správce daně, jak vyplývá z jeho předkládací zprávy k podanému odvolání ze dne 23. 3. 2012, č. j. 182-27262405.

V návaznosti na zjištěný skutkový stav soud uvádí, že není principiálně vyloučeno, aby sdělení dle ust. § 36 odst. 3 správního řádu bylo obsaženo již v samotném oznámení o zahájení řízení popř. krátce po zahájení správního řízení, ovšem takový postup je použitelný pouze ve správních řízeních, kdy již při zahájení samotného správního řízení má správní orgán shromážděny veškeré podklady pro své rozhodnutí, případně již při zahájení řízení je schopen určit přesný konkrétní okamžik, kdy bude mít k dispozici veškeré podklady k rozhodnutí. Žalovaná strana by však měla mít na paměti, že i v takovém případě je nutno určit následnou přesnou lhůtu, ve které se mohou účastníci s podklady řízení seznámit. Povinnost dát účastníku možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí dle ust. § 36 odst. 3 správního řádu není samoúčelná a má spojitost zejména s principem předvídatelnosti správního rozhodnutí.

V dané věci tak správce daně neměl ke dni 29. 4. 2011, kdy se uskutečnilo ústní jednání, o němž byl vyhotoven protokol č. j. 70806/11/182930507464 a v rámci něhož byla žalobkyně poučena o možnosti seznámit se před vydáním rozhodnutí s nashromážděnými podklady, ve správním spise založeny veškeré podklady, na základě kterých bylo posléze vydáno prvostupňové rozhodnutí. Za těchto okolností mělo po shromáždění všech relevantních podkladů pro rozhodnutí a uplynutí lhůty pro jejich doplnění ze strany správce daně následovat oznámení žalobkyni, že má shromážděny všechny podklady k danému rozhodnutí ve věci a stanovení termínu, ve kterém se s těmito podklady může žalobkyně seznámit a případně se k nim ještě vyjádřit. V tomto případě tak postupem správce daně došlo k závadnému stavu, kdy s ohledem na absenci výzvy k seznámení se s podklady rozhodnutí žalobkyně nemohla tušit, které důkazy budou provedeny, které nikoliv, a na základě čeho bude ve věci rozhodnuto.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. II. ÚS 329/04, který je dostupný na www.nalus.cz) či Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. 6. 2005, č. j. 8 As 3/2005 – 86, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1319/2007 a také na www.nssoud.cz), jež nepochybně dopadá i na správní řízení vedená podle nového správního řádu – zákon č. 500/2004 Sb., jako tomu bylo v předmětné věci, musí být účastníku správního řízení ve fázi před vydáním rozhodnutí ve věci dáno na vědomí, kdy konkrétně bude ukončeno shromažďování podkladů rozhodnutí, neboť účastník správního řízení si sám z logiky věci nemůže učinit právně relevantní úsudek o tomto časovém momentu. Dále je třeba uvést, že z judikatury Nejvyššího správního soudu rovněž vyplývá (k tomu srov. jeho rozsudky ze dne 26. 2. 2010, č. j. 8 AfS 21/2009 – 243, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2073/2010, dále ze dne 17. 12. 2003, č. j. 5 A 152/2002 – 41 a ze dne 23. 7. 2008, č. j. 1 As 55/2008 – 156, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2610/2008, a kdy všechny rozsudky jsou dostupné také na www.nssoud.cz), že pokud budou kdykoliv po vyrozumění o možnosti seznámit se s podklady rozhodnutí založeny do spisu jakékoliv nové podklady, je nutno účastníka znovu k seznámení se s podklady rozhodnutí vyzvat. Nepostačuje tak, pokud správní orgán účastníku řízení dal možnost vyjádřit se k podkladu rozhodnutí toliko v oznámení o zahájení správního řízení, tj. před

samotným započítáním zjišťování podkladů pro správní rozhodnutí. Správce daně ovšem v intencích predestinované judikatury zjevně nepostupoval, v čemž je nutno dle názoru soudu spatřovat závažnou vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci.

S ohledem na shora zjištěné zkrácení procesních práv žalobkyně ve smyslu ust. § 36 odst. 3 správního řádu postupem správce daně, které bez výhrad akceptoval i původní žalovaný a které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, tak soudu nezbývalo, než ve výroku rozsudku ad I. rozhodnout v intencích ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. o zrušení pro vady řízení žalobou napadeného rozhodnutí a také, aby byla zachována zásada dvojinstančnosti správního řízení a s přihlédnutím ke skutečnosti, že k vadě řízení došlo již v řízení před prvostupňovým správcem daně, rozhodnout o zrušení jeho rozhodnutí ze dne 6. 2. 2012. Současně podle ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vyslovil, že se věc vrací stávajícímu žalovanému k dalšímu řízení, v němž je podle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který vyslovil soud v tomto zrušujícím rozsudku. Pro úplnost soud konstatuje, že obdobné závěry o porušení ust. § 36 odst. 3 správního řádu dovedl v rozsudku ze dne 17. 2. 2014, č. j. 15 A 36/2010 – 58, které bezvýhradně akceptoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 9. 2014, č. j. 9 As 99/2014 – 17, v rámci řízení o kasační stížnosti správního orgánu.

S ohledem na zjištěnou závažnou procesní vadu se soud dalšími námitkami žalobkyně nezabýval, neboť by to bylo za daného stavu předčasné.

Pro úplnost soud toliko uvádí, že pokud v dalším řízení správce daně nadále povede správní řízení o správním deliktu žalobkyně spáchaném ve vícečinném souběhu ve věci porušení povinností vyplývajících ze ZOPH, jež se týkají hotovostních plateb provedených v roce 2008 mezi žalobkyní a řadou právnických či fyzických osob tak, jak byly uvedeny v oznámení o zahájení správního řízení ze dne 21. 3. 2011, č. j. 56150/11/182930507464, přičemž se posléze případně prokáže spáchání pouze některých z jejích skutků ve vztahu pouze k určitým právnickým či fyzickým osobám, za které žalobkyni správce daně uloží sankci, bude zapotřebí, aby ve vztahu k hotovostním platbám ostatních právnických či fyzických osob, ohledně nichž se žalobkyni neprokáže porušení povinností vyplývajících ze ZOPH, se ještě vypořádal se zahájeným správním řízením pro tyto skutky.

Jelikož žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud proto podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. uložil stávajícímu žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě ve výši 8.808,- Kč. Tato částka se skládá z částky 3.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek ve výši 1 x 3.000,- Kč; dále z částky 4.200,- Kč za 2 úkony právní služby zástupce žalobkyně JUDr. Milana Kindla, CSc. po 2.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění do 31. 12. 2012 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby - § 11 odst. 1 písm. d)]; dále z částky 600,- Kč za 2 s tím související režijní paušály po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006 a z částky 1.008,- Kč odpovídající 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z odměny za zastupování a náhrad, jež byly vyjmenovány.

Poučení: 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 30. září 2014

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová