



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **FILL – PACK s.r.o.**, se sídlem Železnice, Husova 130, zast. společností **ARIADNA, s.r.o.**, se sídlem Praha 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 26.6.2012, č.j. 3895/12-1200-602006, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 26. června 2012, č.j. 3895/12-1200-602006, se z r u š u j e a věc se vrací Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.**
- II. **Odvolací finanční ředitelství je p o v i n n o zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 8.760 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1.1.2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastoupilo Odvolací finanční ředitelství, s nímž

dále krajský soud jedná jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Rozhodnutím ze dne 26.6.2012, č.j. 3895/12-1200-602006, Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobkyně do platebního výměru, kterým Finanční úřad v Jičíně (dále jen „správce daně“) žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 831.840 Kč a předešal penále ve výši 166.368 Kč, a napadené rozhodnutí potvrdilo.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že správce daně zahájil u žalobkyně dne 25.10.2010 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 podle ust. § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Na základě zjištění popsanych ve zprávě o daňové kontrole upravil základ daně mimo jiné (viz bod 7 této zprávy) o částku 3.421.081 Kč, uplatněnou jako odčitatelnou položku, neboť žalobkyně neprokázala, že splnila podmínky daně ust. § 34 odst. 4 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Jednostránkový doklad předložený žalobkyní a nazvaný „projekt vývoje komplexních obalů - souhrnný dokument projektu výzkumu a vývoje“ na období od ledna do prosince roku 2007 (dále jen „projekt VaV“), a související směrnice neobsahovaly dle správce daně konkrétní cíl projektu VaV ani vymezení konkrétní činnosti žalobkyně pro období realizace projektu VaV ve výzkumu a vývoji ve smyslu ust. § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Obsahovaly pouze obecné údaje o cílech projektů VaV a typech projektů zamýšlených na středisku Vývoj 800 (dále jen „středisko VaV“), ze kterých měl být podle žalobkyně uplatňován nárok na odpočet jako projektů výzkumu a vývoje ve smyslu definice uvedeného ustanovení. Podle správce daně se dále ve výši předmětné částky nejedná o výdaje (náklady) vynaložené právě v období od ledna do prosince roku 200, neboť účtování formou komplexních nákladů příštích období tyto podmínky nespĺňuje (předmětná částka představuje ¼ z částky veškerých účtovaných nákladů na projekty realizované na středisku VaV, které jsou po ukončení účetního období aktivovány na účet 382 - komplexní náklady příštích období a rozpouštěny do nákladů po dobu 48 měsíců) a žalobkyně výdaje (náklady) vynaložené na projekt VaV neevidovala odděleně od výdajů (nákladů) na ostatní projekty a jiné činnosti realizované na tomtéž středisku. Podle správce daně tak žalobkyně neprokázala, že předmětnou částku uplatnila jako odčitatelnou položku v souladu s § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný uvedl, že přezkoumal napadené rozhodnutí správce daně podle ust. § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) v rozsahu požadovaném v odvolání, hodnotil závěry správce daně týkající se daňové povinnosti žalobkyně a neshledal porušení žalobkyní uváděných ustanovení zákona (tj. § 2 odst. 1 až 3 zákona o správě daní, ani § 1, § 5 odst. 1 až 3 a § 8 odst. 1 daňového řádu). Konstatoval, že správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících úplnost povinných evidencí (§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, § 92 odst. 5 daňového řádu), když zjistil, že žalobkyně nevedla odděleně evidenci výdajů (nákladů) uplatňovaných pro účely projektu VaV,

předepsanou ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného správce daně uvedl všechna zjištění a hodnocení předložených důkazních prostředků i vyjádření žalobkyně také v textu zprávy z kontroly. Žalovaný odkázal na související protokoly a písemnosti a potvrdil, že správce daně uvedl i všechna vyjádření, výhrady i návrhy žalobkyně jak k oběma výzvám, tak k výsledku kontrolního zjištění v souladu s § 88 odst. 1 písm. e) daňového řádu, a nijak nekrátil žalobkyni na jejím právu předkládat důkazní prostředky a vysvětlení. Neshledal důvodnými ani námitky žalobkyně, že postup správce daně je v rozporu s jí citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu a porušuje Listinu základních práv a svobod. Tvrzená porušení platných zákonů nemají dle žalovaného oporu ve spisovém materiálu, proto odvolání žalobkyně zamítl a potvrdil napadené rozhodnutí správce daně.

Žalobkyně ve včas podané žalobě především namítala, že správce daně postupoval při daňovém řízení v rozporu se zásadou dvojinstančnosti daňového řízení, neboť jak vyšlo najevo při projednání zprávy o daňové kontrole, správce daně celou věc konzultoval se žalovaným, přičemž se s ním předem dohodl na postupu při daňové kontrole a na jejím výsledku, takže rozhodnutí o odvolání žalobkyně bylo již pouhou formalitou, přičemž je nerozhodné, že při konzultaci správce daně neuvedl, že se jedná o případ žalobkyně. K tomu citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 26/2011 – 241 a nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06. Z citované judikatury je dle žalobkyně zřejmé, že k porušení zásady dvojinstančnosti dochází v daňovém řízení zejména tehdy, pokud v odvolacím řízení rozhoduje týž úředník, s nímž správce daně věc konzultoval v průběhu prvostupňového řízení. Žalobkyně připustila, že citovaná judikatura se sice týká zákona o správě daní, ale daňový řád má obdobná ustanovení, z nichž lze zásadu dvojinstančnosti též dovodit. Žalovaný se s námitkou porušení zásady dvojinstančnosti nevypořádal, čímž postupoval v rozporu s ustanovením § 116 odst. 2 daňového řádu (v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí).

Dalším procesním pochybením, kterého se správce daně dle žalobkyně dopustil, je skutečnost, že odvoláním napadený dodatečný platební výměr vydal, aniž by předtím zahájil řízení doměřovací. V této souvislosti citovala ust. § 91 odst. 1, § 134 odst. 2 a 3 daňového řádu a zaujala názor, že doměřovací řízení musí být zahájeno postupem podle § 91 odst. 1 daňového řádu, tedy oznámením zahájení řízení daňovému subjektu správcem daně, a to před vydáním dodatečného platebního výměru, neboť v jeho průběhu se teprve zjišťují skutečnosti rozhodné pro doměření daňové povinnosti a vydáním dodatečného platebního výměru toto řízení končí. Pokud tedy správce daně doměřovací řízení nezahájí zákonem stanoveným způsobem, není oprávněn vydat dodatečný platební výměr, když je oprávněn tak učinit pouze v průběhu tohoto dílčího řízení, a to na základě jeho výsledků.

Žalobkyně konstatovala, že správce daně zahájil daňovou kontrolu ještě za účinnosti zákona o správě daní, který nestrukturoval daňové řízení tak, jak to činí daňový řád v § 134. Dílčí řízení zahajována nebyla a ani zahajována být nemohla,

neboť je tento zákon neznal. Vzhledem k ust. § 264 odst. 1 daňového pokud správce daně zahájil daňovou kontrolu podle § 16 zákona o správě daní, potom platí, že ji po datu účinnosti daňového řádu dokončí podle ustanovení § 86 až 88 daňového řádu. Jinak to ovšem je pokud jde o řízení doměřovací. Citované ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu pro dokončení zahájeného doměřovacího řízení v tomto případě nelze aplikovat. Protože zákon o správě daní řízení doměřovací neznal, nebylo a ani nemohlo být podle tohoto zákona zahájeno. Nelze je tedy dokončit a práva a povinnosti z něj plynoucí posoudit podle ustanovení § 134 a § 143 daňového řádu. Bylo tedy povinností správce daně, aby jako první úkon po datu účinnosti daňového řádu zahájil ve smyslu § 91 odst. 1 tohoto zákona řízení doměřovací. Úprava § 91 daňového řádu vyžaduje formální oznámení o zahájení řízení. Zahájení doměřovacího řízení je velmi důležité proto, aby bylo možné po ukončení daňové kontroly vydat dodatečný platební výměr, kde podmínkou vydání tohoto rozhodnutí hmotněprávní povahy je pokračování (tj. existence) nalézacího řízení (viz § 134 odst. 1 věta první daňového řádu). Protože doměřovací řízení zahájeno nebylo, správce daně nebyl oprávněn odvoláním napadený dodatečný platební výměr vydat. Dodatečný platební výměr je proto nezákonné rozhodnutí, které měl žalovaný zrušit. K podpoře svých závěrů žalobkyně odkázala na komentáře k daňovému řádu z nichž citovala (viz Baxa a kol. Daňový řád Komentář, Matyášová, Grossová Daňový řád s komentářem, Kopřiva, Novotný Manuál k daňovému řádu)

Dalšího procesního pochybení se dle žalobkyně správce daně dopustil tím, že se řádně nevypořádal s vyjádřením žalobkyně k výsledku daňové kontroly a neprovedl navržené výslechy svědků. Ve smyslu § 92 odst. 6 daňového řádu platí, že navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá její účastí prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu. K tomu citoval ust. § 31 odst. 1 a 2 zákona o správě daní. Vzhledem k tomu, že se správce daně řádně nevypořádal s vyjádřením žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění a s návrhy na jeho doplnění, nebyla ve smyslu ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu zpráva o kontrole řádně projednána. Protože správce daně řádně neodůvodnil, proč nevyhověl návrhu žalobce na výslech svědků, pak nelze tvrdit, že žalobce něco neprokázal. Odvolací orgán měl vady postupu správce daně napravit a nařídít mu, aby zprávu projednal v řízení odvolacím, což neučinil.

Dále žalobkyně poukázala na postup žalovaného, který shledala v rozporu s Čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání popisuje, že správce daně svými výzvami cílil na rozčlenění rutinných činností od výzkumu a vývoje, neboť účetnictví žalobce mezi těmito dvěma kategoriemi nákladů nerozlišovalo. Takto ovšem nebyly výzvy správce daně specifikovány a žalobce se při koncipování odpovědí a předkládání a navrhování důkazních prostředků řídil skutečným textem vydaných výzev. Jestliže žalovaný shledával obsah výzev jiným,

měl tuto věc projednat se žalobkyní v odvolacím řízení při ústním jednání, což neučinil.

Dále pak žalobkyně vznesla řadu námitek k hmotněprávnímu posouzení věci a domáhal se toho, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se k žalobě vyjádřil ve svém podání ze dne 16.10.2012. Nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že se správce daně dopustil procesního pochybení, když vydal odvoláním napadený platební výměr, aniž by předtím zahájil řízení doměřovací. Správce daně podle žalovaného postupoval v souladu s ust. § 264 odst. 1 daňového řádu. Kontrolu zahájil dne 25.10.2010 v souladu s ust. § 16 a § 21 zákona o správě daní a ke stanovení daně dodatečným platebním výměrem došlo na základě výsledku daňové kontroly, jak je také uvedeno v rozhodnutí správce daně. Podle zákona o správě daní se tedy při vydání rozhodnutí správce daně nejednalo o úkon, pro který by mělo být samostatně zahajováno řízení. Žalobkyni nelze přisvědčit, že by řízení zahájené podle dosavadních předpisů mělo být znovu zahájeno podle ustanovení daňového řádu jako doměřovací řízení, neboť takový postup nemá oporu ani v ust. § 264 odst. 1 ani v jiném ustanovení daňového řádu. Daňové řízení se podle ust. § 134 odst. 1 a 3 daňového řádu vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, a skládá se z dílčích řízení. V případě doměření z moci úřední, ke kterému může podle § 143 odst. 3 daňového řádu dojít pouze na základě daňové kontroly, se jedná o doměřovací řízení, které je podle citovaného ust. § 134 odst. 3 písm. a) bod 2 daňového řádu dílčím řízením vedeným za účelem stanovení změny poslední známé daně a je zahajováno podle ust. § 88 a § 91 daňového řádu (čemuž odpovídalo § 16 a § 21 zákona o správě daní, neboť se jedná o daňovou kontrolu) a může být ukončeno doměřením daně podle výsledku daňové kontroly (§ 143 odst. 2 a 3 daňového řádu), přesněji nabytím právní moci rozhodnutí, kterým je uložena povinnost – tj. stanovena daň (v některých výkladech je uváděno, že končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí; podle výsledků doměřovacího řízení může skončit i zastavením doměřovacího řízení). Také podle daňového řádu se zpráva o daňové kontrole, ve které je uveden její výsledek, na jehož základě došlo ke stanovení daně, považuje za odůvodnění pro stanovení daně (§ 147 odst. 4). Podle ustanovení daňového řádu tedy není doměřovací řízení zahajováno pouze pro vydání dodatečného platebního výměru nebo pro projednání zprávy o kontrole. Žalovaný proto z výše uvedených důvodů nepřisvědčil ani námitce, že zpráva o kontrole nebyla řádně projednána. Tvrdil, že žalobkyní uváděná literatura se vztahuje pouze k výkladu daňového řádu, nikoliv k řízení a postupům, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů ve smyslu § 264 odst. 1 daňového řádu.

Dále pak žalovaný vyjádřil svoje stanovisko k žalobním námitkám týkajícím se hodnocení nákladů, o kterých žalobkyně tvrdila, že je ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů vynaložila ve zdaňovacím období od 1.1.2007 do 31.12.2007 při realizaci projektu výzkumu a vývoje a správně uplatnil jako odčitatelnou položku

K námitce poukazující na porušení dvojinstančnosti daňového řízení žalovaný uvedl, že z časové posloupnosti průběhu řízení i podle textu veškerých písemností je zřejmé, že správce daně prováděl celou daňovou kontrolu zcela samostatně a dospěl ke svým zjištěním a závěru sám na základě svého hodnocení důkazních prostředků předložených žalobkyní. Ta pro své nařčení vychází z textu Protokolu ze dne 27. 10. 2011, čj. 109217/11/238932604341, k projednání zprávy o daňové kontrole a nelze přehlédnout, že tak dovozuje z odpovědi správce daně na str. 4 na dotaz, zda konzultoval právní názor žalobkyně uvedený „ve vyjádření z 21. 9. 2011“ ke zjištěním správce daně uvedeným v textu zprávy o daňové kontrole, jejíž text jí byl zaslán. Není možné dovozovat (jak činí žalobkyně v žalobních námitkách), že by byl předem dohodnutý postup a výsledek daňové kontroly a tak porušena ustanovení daňového řádu. Z odpovědi správce daně, který při projednání zprávy o daňové kontrole odpověděl žalobkyni na jeho časově lokalizovaný dotaz, že v obecné rovině metodicky s nadřízeným orgánem věc konzultoval, přičemž současně je z textu odpovědi správce daně také zřejmé, že nebyl konzultován ani žádný konkrétní právní názor žalobce.

Žalovaný ve svém vyjádření dále uvedl, že správce daně opakovaně na str. 3 protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole citoval části ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů s důrazem na objasnění svého požadavku, že měla žalobkyně v průběhu daňové kontroly prokázat vynaložení nákladů v daném zdaňovacím období. Jedná se o právní odůvodnění správce daně k jeho zjištěním, že žalobkyně svá tvrzení, že vynaložila předmětné náklady v daném zdaňovacím období, neprokázala, a toto své odůvodnění také správce daně uváděl žalobkyni i v průběhu kontroly, jak je zřejmé z předchozích jednání a také ze str. 7 zprávy o daňové kontrole (projednané 1.11.2011). Pokud správce daně po obdržení vyjádření žalobkyně k výsledku kontroly konzultoval metodicky (a bez identifikace konkrétního případu) problematiku podmínek pro uplatnění odčitatelné položky v rovině obecného výkladu k problematice vynaložení nákladů ve zdaňovacím období ve vztahu k ust. § 34 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů, nejedná se podle názoru žalovaného ani o porušení dvojinstančnosti, ani o porušení práv žalobkyně na nezávislé přezkoumání závěru správce daně (jak je uvedeno také v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 25 a není tedy pravdou, že se žalovaný nevypořádal s námitkou podjatosti vznesenou žalobkyní v odvolání). Žalovaný pak pro výše uvedené skutečnosti nemůže přisvědčit ani námitce žalobkyně, uvedené v žalobě, že se měl prohlásit za podjatého a postoupit odvolání vyššímu orgánu. Žalobkyně si pak sama odporuje v tvrzení, že ze strany žalovaného se nejedná o nezávislé přezkoumání rozhodnutí správce daně, když v žalobních námitkách napadá žalovaného právě pro nezávislé hodnocení účtování nákladů na projekt VaV formou komplexních nákladů ve vztahu ke splnění podmínek pro uplatnění odčitatelné položky, které označuje za „novum, které nebylo prvoinstančním správcem daně uplatněno“. Ze spisového materiálu a z textu rozhodnutí žalovaného však současně vyplývá, že při přezkoumávání rozhodnutí správce daně ve věci posouzení této formy účtování nákladů ve vztahu k ust. § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ani při posouzení ostatních důkazních prostředků předložených žalobkyní, žalovaný nedošel k odlišnému právnímu názoru ve věci hodnocení splnění podmínek pro uplatnění předmětného odpočtu, ani nezjistil potřebu doplňovat dokazování a nezjistil oproti

správci daně žádné nové skutečnosti, na základě kterých by mu vznikla povinnost podle § 115 daňového řádu seznámit s nimi žalobkyni před vydáním rozhodnutí.

K namítanému pochybení správce daně, způsobenému nedostatečným zjištěním skutkového stavu pro odmítnutí výsledku navržených svědků žalovaný uvedl, že správce daně po zhodnocení skutkového stavu označil navrhovaný výsledek svědků za bezpředmětný s odkazem na ust. § 92 odst. 6 daňového řádu. To konstatoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole, v protokolu o projednání této zprávy a žalovaný pak na str. 19 až 22 napadeného rozhodnutí.

Na základě shora uvedeného proto žalovaný navrhl, aby žaloba byla krajským soudem jako neodůvodněná v plném rozsahu zamítnuta.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s.ř.s."). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

Krajský soud se nejprve zaměřil na posouzení oprávněnosti uplatněných procesních námitek. Žalobkyně především namítala, že správce daně postupoval při daňovém řízení v rozporu se zásadou dvojinstančnosti daňového řízení, neboť věc konzultoval se žalovaným. Správní spis obsahuje protokol o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 27.10.2011, č.j. 109217/11/238932604341, z něhož je patrné, že zástupce žalobkyně „požádal o objasnění názoru správce daně týkajícího se právního názoru daňového subjektu uvedeného ve Vyjádření daňového subjektu ke zjištění správce daně uvedeným ve Zprávě o kontrole a vnesl dotaz, zda-li tento byl konzultován.“ Pracovník správce daně odpověděl, že „je metodicky veden nadřízeným orgánem – Finančním ředitelstvím a konkrétně tento případ byl řešen metodicky obecně (bez identifikace daňového subjektu).“ Ve vyjádření k žalobě se žalobce ohradil proti tvrzení, že by postup i závěry s ním byly dohodnuty a poukázal na časovou posloupnost průběhu řízení, ze které je dle jeho názoru zřejmé, že správce daně prováděl kontrolu zcela samostatně a sám dospěl k závěrům na základě hodnocení důkazních prostředků předložených žalobkyní.

Krajský soud vycházel při posuzování opodstatněnosti této námítky především ze závěrů Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, na které ve své žalobě odkázala i žalobkyně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.6.2006, č.j. 2 Afs 143/2004-105, a Ústavního soudu ze dne 16.5.2007, č.j. IV. ÚS 493/06). Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že *“Daňové řízení je v zásadě dvoustupňové. Musí vycházet ze spolehlivě a co nejúplněji zjištěného skutkového stavu věci, účastníci v něm musí mít rovná procesní práva a povinnosti a musí mít reálnou příležitost, aby mohli svá práva a zájmy účinně hájit. K tomu jim daňový řád dává řadu procesních instrumentů, mimo jiné i rozložení řízení do dvou stupňů, což umožňuje přezkouvání rozhodnutí, je pojistkou proti přijímání*

nezákonných a nesprávných rozhodnutí a posiluje tak důvěru ve správnost rozhodování a právní jistotu.

Zásada dvojinstančnosti daňového řízení tak vyjadřuje subjektivní právo účastníků správního řízení napadnout rozhodnutí vydané v prvním stupni řádným oprávněným prostředkem, konkrétně odvoláním, za podmínek stanovených daňovým řádem (srovnej např. § 48 odst. 1 nebo § 51 odst. 5 daňového řádu). O odvolání rozhoduje v zásadě orgán nejbližší vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Smyslem této zásady ovšem není, aby o odvolání rozhodl pouze jiný orgán, ale aby o něm také rozhodla jiná osoba, která doposud s konkrétním případem neměla nic společného a není tak zatížená úvahami a myšlenkovými pochody pracovníka správce daně, který o věci rozhodoval v prvním stupni. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo. Z předkládací zprávy prvoinstančního správce daně nesporně plyne, že v konkrétní věci žalobkyně bylo konzultováno s pracovníkem jiného orgánu, že tento pracovník vyjádřil na věc svůj názor, správce daně prvního stupně se s ním ztotožnil a podle něj rozhodl.....Je samozřejmě povinností finančních ředitelství poskytovat finančním orgánům nižších stupňů metodickou pomoc, jak lze dovodit z ustanovení § 9 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Tento zákon, ani daňový řád, však neříkají nic o tom, že by pracovník finančního úřadu byl oprávněn konzultovat konkrétní daňový případ s pracovníkem finančního ředitelství, který může z titulu svého pracovního zařazení rozhodovat ve věci o odvolání daňového subjektu. Vždyť jak asi rozhodne o odvolání účastníka řízení pracovník finančního ředitelství, který již v téže věci poradil pracovníkovi finančního úřadu, jak má ve věci rozhodnout? Takový postup je dle Nejvyššího správního soudu flagrantním porušením zásady dvojinstančnosti, neboť možnost odvolání je poskytnuta pouze formálně. Důvodným pochybnostem žalobkyně, že o jejím podání rozhodovala v obou stupních daňového řízení fakticky tatáž osoba, musel Nejvyšší správní soud přisvědčit, protože nebyly žalovaným spolehlivě rozptýleny. Daňové řízení tak bylo poznamenáno vadou, pro kterou měl soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Pokud tak neučinil, zatížil soudní řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. K takovému pochybení přihlíží Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 109 odst. 3 s.ř.s. z úřední povinnosti, nebyl tedy vázán rozsahem kasační stížnosti. V daném případě ale žalobkyně na tuto nezákonnost v žalobě i v kasační stížnosti správně poukazovala. Zjištěná vada soudního řízení byla tak sama o sobě dostatečným důvodem pro zrušení přezkoumávaného rozhodnutí soudů.“ Citované závěry Nejvyššího správního soudu vycházejí z úpravy daňového řízení platné do 31.12.2010, lze je však bez dalšího aplikovat i na daňový řád, který nabyl účinnosti 1.1.2013.

Krajský soud dále k tomuto problému dodává, že i když, na rozdíl od citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v této projednávané věci ze správního spisu ani z vyjádření žalovaného nelze dovodit, že o odvolání rozhodoval stejný pracovník, který věc se správcem daně konzultoval, bylo na žalovaném, aby provedl v tomto směru šetření a zjistil, kdo z jeho pracovníků věc se správcem daně projednával, čeho se konzultace týkala a zda mohla závěry správce daně ovlivnit. To zjevně neučinil a ve vyjádření k žalobě reagoval na uplatněnou námitku pouze obecnými argumenty. Krajský soud je přesvědčen, že lze s ohledem na řešenou

problematiku důvodně předpokládat, že pracovník, který konzultaci poskytl, byl pracovníkem stejného oddělení, které v projednávané věci rozhodovalo o odvolání. Je proto nepochybné, že pokud správce daně s pracovníkem žalovaného konzultoval svůj názor na právní hodnocení skutkového stavu této věci, je zcela nerozhodné, že tak činil bez identifikace daňového subjektu. Takový postup nelze uznat jako metodické vedení, k němuž byl žalovaný ve vztahu ke správci daně zmocněn. Nerespektování zásady dvojinstančnosti daňového řízení je dle krajského soudu vadou, pro kterou musel žalobou napadené rozhodnutí zrušit.

Další procesní námitka, kterou žalobkyně v žalobě vznesla, se týkala postupu správce daně po ukončení daňové kontroly. Vytýkala mu porušení ust. § 91 odst. 1 a § 143 odst. 2 a 3 daňového řádu, kterého se měl správce daně dopustit tím, že po ukončení daňové kontroly a seznámení žalobkyně se zprávou o výsledku daňové kontroly vydal dodatečný platební výměr, aniž zahájil vyměřovací řízení postupem, který upravují citovaná ustanovení daňového řádu. Krajský soud se se závěry žalobkyně neztotožnil. Podle ust. § 264 odst. 1 daňového řádu 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. V posuzované případě správce daně zahájil kontrolu dne 25.10.2010 v souladu s ust. § 16 a § 21 zákona o správě daní, která podle citované úpravy končila buď zastavením řízení pokud nebyl zjištěn rozdíl mezi závěry kontroly a daní vyměřenou, nebo doměřením daně dodatečným platebním výměrem, pokud takový rozdíl zjištěn byl. Podle zákona o správě daní se tedy při vydání rozhodnutí správce daně nejednalo o úkon, pro který by mělo být samostatně zahajováno řízení. Řízení o doměření daně tak bylo zahájeno podle v té době platného zákona o správě daní a tento úkon ve smyslu citovaného ust. § 264 daňového řádu zůstal zachován. Správce daně se proto nedopustil procesního pochybení, když po ukončení daňové kontroly vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni daň doměřil.

Poslední procesní námitka poukazovala na nezákonný postup správce daně a potažmo žalovaného, kteří neakceptovali návrh žalobkyně na výslech svědků. K tomu žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně po zhodnocení skutkového stavu označil navrhovaný výslech svědků za bezpředmětný s odkazem na ust. § 92 odst. 6 daňového řádu. To konstatoval ve zprávě o daňové kontrole a v protokolu o projednání této zprávy, žalovaný pak na str. 19 až 22 napadeného rozhodnutí. Krajský soud si ověřil, že v uvedených listinách i v napadeném rozhodnutí se správce daně i žalovaný o důvodech, pro které svědky nevyslechli, zmínili. Zda byly jejich závěry v souladu se stavem důkazního řízení a se zákonnými ustanoveními hmotného a procesního práva krajský soud neposuzoval, neboť daň byla vyměřena za porušení procesních podmínek a právě pro tyto vady řízení muselo být rozhodnutí žalovaného zrušeno. Teprve poté, kdy vada, spočívající v porušení zásady dvojinstančnosti, bude odstraněna, stane se otázka hmotněprávního posouzení věci aktuální a v jejím rámci bude možné zkoumat, zda tvrzení žalovaného i správce daně o nadbytečnosti výslechů navržených svědků je důvodné. V projednávané věci zjištěné porušení dvojinstančnosti daňového řízení nepochybně

odstranil zákon č. 456/2011 Sb., účinný ke dni 1.1.2013, jímž, jak bylo řečeno v úvodu tohoto rozsudku, došlo ke zrušení finančních ředitelství jako odvolacích orgánů, která byla nahrazena Odvolacím finančním ředitelstvím. To znovu posoudí zákonnost vydaného dodatečného platebního výměru, ve věci rozhodne a svoje rozhodnutí zdůvodní z pohledu uplatněných odvolacích i žalobních námitek.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s.ř.s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a náhradě nákladů právní služby za 2 úkony po 2.100,- Kč a paušální náhrady hotových výdajů po 300,- Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.), včetně navýšení o DPH ve výši 960 Kč. Celkovou částku 8.760 Kč byl žalovaný zavázán zaplatit žalobkyni do osmi dnů od doručení tohoto rozsudku.

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 Hradci Králové dne 24. září 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu