



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Evy Lukotkové v právní věci žalobce **COIN, spol. s r.o.**, se sídlem Zlín, Obeciny 3617, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2993/08-1200-700284 a č. j. 2995/08-1200-700284,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2995/08-1200-700284, **se z a m í t á .**
- II. V řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2995/08-1200-7002842008, žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. V řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2995/08-1200-7002842008, se žalovanému **n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.
- IV. V řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2993/08-1200-700284, se žalobci **n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

- V. V řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2993/08-1200-700284, žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. Výraz „žalovaný“ v tomto rozsudku označuje promiscue jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Dosavadní průběh řízení a vymezení nyní projednávané věci

[2] Proti v záhlavím označeným rozhodnutím podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Usnesením ze dne 3. 5. 2010, č. j. 29 Ca 101/2008-35, byla žaloba odmítnuta pro opožděnost. Proti tomu podal žalobce kasační stížnost, o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 8. 2010, č. j. 7 Afs 63/2010-65. Žalobci dal za pravdu, usnesení Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Po provedeném jednání Krajský soud v Brně rozhodl rozsudkem ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010-101, kterým pro prekluzi zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2993/08-1200-700284 (výrok I.) a jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále též „správce daně“) ze dne 26. 6. 2007, č. j. 1597799/07/303912/1503 (výrok II.), dále zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2995/08-1200-700284 (výrok III.) a zavázal žalovaného k zaplacení náhrady nákladů řízení ve výši 2.000 Kč (výrok IV.). Žalobce si podal kasační stížnost proti výroku III., o které rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 56/2012-22, kterým zrušil rozsudek krajského soudu ve výroku III. a IV. a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] O části žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2993/08-1200-700284, je tedy již pravomocně rozhodnuto. Jelikož ale Nejvyšší správní soud zrušil i související výrok IV. o nákladech, musel se zdejší soud z hlediska nákladů řízení zabývat původní žalobou jako celkem. K tomu blíže v části VI. rozsudku o nákladech řízení.

[4] Předmětem meritorního přezkumu tohoto rozsudku je tedy rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2995/08-1200-700284, zamítající odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 27. 6. 2007, č. j. 160546/07/303912/1503, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2004 ve výši 120.960 Kč.

[5] V uvedeném rozhodnutí žalovaný rozhodl o odvolání žalobce, který především namítal, že dodatečný platební výměr je nesrozumitelný z důvodu absence základních a ostatních náležitostí ve smyslu ust. § 32 odst. 7 a § 32 odst. 2 písm. a) až g) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Neurčitost a nesrozumitelnost vyplývá z toho, že neobsahuje údaje o rozdílu mezi původně vypočteným základem daně a nově stanoveným základem daně, jakož i původně vypočtený základ daně v daňovém přiznání. Námitku opřel o ustanovení § 32 odst. 8 a § 46 odst. 7 a § 46 odst. 8 ZSDP. Dále platebnímu výměru vytkl nesrozumitelnost z důvodu, že ve výroku není uvedena konkrétní částka, která má být zaplacená, přičemž tato je uvedena až za výrokiem rozhodnutí. Toto je v rozporu s § 32 odst. 2 písm. d) a e) ZSDP. Dalším důvodem neplatnosti rozhodnutí je absence konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu ve výroku rozhodnutí, což vyplývá z § 32 odst. 2 písm. d) a § 32 odst. 7 ZSDP. Odvolací námitky žalobce podpořil citací judikatury krajských soudů, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Žalovaný se s námitkami žalobce podrobně vypořádal a neshledal je důvodnými. Konstatoval, že rozhodnutí správce daně obsahuje veškeré zákonné náležitosti dle zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“). Své závěry odůvodnil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobce uplatnil oproti správnímu řízení nové námitky, odlišné od námitek vznesených v odvolání. Proti tomu, jak se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami, nebrojil. Předně namítal, že správce daně vydal dodatečný platební výměr, aniž byla ukončena daňová kontrola zahájená v roce 2005. Zpráva o výsledku daňové kontroly č. j. 223100/06/303933/4002 ze dne 22. 5. 2007 nebyla se žalobcem projednána a podepsána.

[7] Kontrolní výsledky tedy nebyly projednány dle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP, žalobce se nemohl vyjádřit před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, uplatnit návrh na doplnění a uvedená zpráva ani nebyla podepsána osobou oprávněnou jednat za žalobce dle § 16 odst. 8 uvedeného zákona. Vzhledem k tomu nelze přezkoumat, zda rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě řádně zjištěného skutkového stavu.

[8] Žalobce nikdy neodmítl zprávu o kontrole převzít a nebylo tedy možné, aby správce daně postupoval dle § 16 odst. 8 ZSDP, tedy aby neprojednal uvedenou zprávu se žalobcem a zaslal mu ji jako neprojednanou poštou na doručenkou. Na vyhýbání se projednání a převzetí zprávy není z čeho usoudit, neboť tato zpráva neobsahuje žádné skutečnosti, které by se této věci týkaly. Naopak ze str. 15 je zřejmé, že zpráva se žalobcem projednána bude. Rozhodnutí žalovaného neobsahuje nic, co by ospravedlňovalo postup správce daně spočívající v neprojednání zprávy o kontrole se žalobcem, v neumožnění vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu zjištění a k zaslání této zprávy poštou na doručenkou.

[9] Přestože tyto skutečnosti žalobce neuplatnil v odvolání, v odvolacím řízení při přezkoumání vyšly najevo, protože jsou na první pohled zřejmé ze spisu a mají podstatný vliv

na výrok rozhodnutí, takže se s nimi žalovaný dle § 50 odst. 3 ZSDP měl při rozhodování zabývat a přihlédnout k nim. Vzhledem k tomu, že tak neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v porušení § 50 odst. 3 ZSDP. Svůj názor, že odvolací orgán je povinen se zabývat i skutečnostmi neuplatněnými v odvolání, které však mají vliv na výrok rozhodnutí, opřel žalobce o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V souvislosti s tvrzením o porušení svých práv tím, že zpráva o výsledku daňové kontroly s ním nebyla projednána a podepsána a žalobce se k ní nemohl před ukončením daňové kontroly vyjádřit, popř. navrhopat doplnění, žalobce citoval z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78 a č. j. 1 Afs 11/2005-81. Dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. 31 Ca 45/2005, náleží Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2004, sp. zn. 6 Afs 13/2003.

[10] Správce daně zaslal zprávu o výsledku daňové kontroly pouze žalobci, který ji převzal dne 18. 6. 2007, ale nedoručil ji zplnomocněnému zástupci žalobce – daňovému poradci Ing. Radku Lančíkovi. K takovému postupu nebyl dán důvod, k čemuž měl žalovaný s ohledem na § 50 odst. 3 ZSDP přihlédnout i bez odvolací námítky.

[11] I když správce daně se žalobcem projednával předběžné výsledky z prováděné kontroly, konečná zpráva vznikla až dne 22. 5. 2007 a v této verzi měla být se žalobcem projednána a podepsána, a k této verzi měl být dán žalobci prostor k vyjádření ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP. Teprve projednáním výsledku a podepsáním konečné zprávy je daňová kontrola ukončena, což nemůže nahradit pouhé písemné zaslání konečné zprávy žalobci na doručenkou nebo projednání předběžných výsledků z prováděné kontroly.

[12] V důsledku postupu správce daně a žalovaného neměl žalobce vůbec možnost jakkoliv se vyjádřit a zareagovat na konečné znění zprávy, a tedy i na ta doplnění, která se žalobcem při projednání předběžných výsledků z projednávané kontroly nebyla projednána, protože správce daně se žalobcem projednával pouze dílčí výsledky z prováděné kontroly. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2007, sp. zn. 2 Afs 202/2005, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2005, č. j. 30 Ca 382/2003-41.

[13] Dále žalobce namítal pochybení v souvislosti s výsledkem svědků. V případě výsledku svědků M. S. a Mgr. L. W., který prováděl Finanční úřad v Třinci, v oznámení o předvolání svědka k ústnímu jednání nebylo žalobci sděleno jméno svědka, jež bude vyslechnut. Žalobce tedy nebyl předem zpraven o identitě svědka a o tom, v jaké věci bude vyslechnut, takže se nemohl na výslech kvalifikovaně připravit. Názor, že ten, v jehož věci je výslech prováděn musí být předem zpraven o identitě svědka a o tom, v jaké věci bude vyslechnut, byl prezentován v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003, a nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. II. ÚS 262/06. Z důvodu uvedeného pochybení nelze svědecké výpovědi uvedených svědků použít jako důkaz v žalobcově věci. Svědecká výpověď Mgr. L. W. nebyla navíc jako důkaz hodnocena, čímž došlo k porušení § 2 odst. 3 ZSDP. V této souvislosti žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2007, č. j. 5 Afs 133/2006-202.

[14] Co se týče výsledku svědků Ing. P. K. a Ing. S. M., které prováděly jiné finanční úřady, byla žalobci poskytnuta informace o tom, kteří svědci budou vyslechnuti. Je tedy zřejmé, že finanční úřady nepostupují jednotně. Dle sdělení Finančního úřadu Praha-západ měl být dne 18. 1. 2006 vyslechnut rovněž svědek Ing. R. M. K jeho výsledku však nedošlo a správce daně i žalovaný tuto významnou skutečnost zcela pominuli. Žalobci bylo vytýkáno, že proběhl obchodní případ zprostředkování klienta, a to společnosti Čechofracht, kterého zprostředkovala společnost COIN pro makléřskou společnost EMS BROKER a žalobce neprokázal účast společnosti MIDORI na obchodním případu. Za situace, kdy nebyl proveden důkaz – výslech svědka Ing. R. M. nelze žalobci vytýkat neunesení důkazního břemene ohledně neúčasti společnosti MIDORI na obchodním případu.

[15] Správce daně má jistě právo neprovést výslech svědka Ing. R. M., musí to však zdůvodnit, což neučinil. V této souvislosti žalobce citoval z rozsudku Krajského soudu v Ostravě, ze dne 11. 5. 2007, č. j. 22 Ca 85/2006-54. I když výše uvedená pochybení jsou seznatelná ze spisu, žalovaný se jimi v napadeném rozhodnutí nezabýval a jeho rozhodnutí neobsahuje nic, co by ospravedlňovalo postup správce daně v uvedených souvislostech.

[16] Správní orgány nesprávně posoudily aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP při posouzení smluvního vztahu mezi MIDORI a EMS BROKER, když neosvědčily jako důkaz o existenci obchodního vztahu předloženou smlouvu a dle § 2 odst. 7 ZSDP ji posoudily jako účelově předloženou listinu. Žalobce však v této souvislosti jedním právním úkonem nezastíral jiný právní úkon. Právní úkon učiněný žalobcem byl pořád stejný. Skutečný obsah právního úkonu je třeba vykládat nejenom podle jazykového vyjádření, ale především podle skutečné vůle žalobce, který právní úkon činil. Chrání se dobrá víra toho, komu byl právní úkon určen. Skutečnou žalobcovu vůli žalovaný ani správce daně nezkoumali. Zcela pominuli, že je třeba chránit dobrou víru a nevnučovat žalobci svůj výklad či právní posouzení. To, že při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP je třeba zjistit skutečný obsah právního úkonu a ten je třeba aplikovat podle skutečné vůle smluvních stran, potvrdil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89 a v rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 1 Afs 75/2004-67. Přestože zde existovala skutečná vůle žalobce, správce daně ani žalovaný tuto skutečnou vůli vůbec nebrali na vědomí a nesprávně posoudili, že skutečný obsah právního úkonu je jiný.

[17] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[18] Ve vyjádření k žalobě ze dne 11. 8. 2008 žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobce v odvolání podaném proti dodatečnému platebnímu výměru namítal nesrozumitelnost, neurčitost a neplatnost tohoto platebního výměru. V nyní podané žalobě pak žalobce uplatnil zcela jiné důvody, než které uplatnil v rámci podaných opravných prostředků v daňovém řízení. Žalovaný zásadně nesouhlasil s tím, že by v odvolacím řízení nepostupoval v souladu s § 50 odst. 3 ZSDP, věty druhé, podle kterého vyjdou-li při přezkoumání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodnutí přihlídnout. Žalovaný, jakožto odvolací orgán přezkoumal odvoláním

napadený dodatečný platební výměr v rozsahu požadovaném v odvolání, prověřil i zákonnost způsobu zjištění skutečností rozhodných pro vydání tohoto platebního výměru správcem daně. Skutečnost prověření zákonnosti způsobu zjištění nezbytných skutečností vyplývá z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kdy žalovaný na závěr uvádí, že z postoupeného spisového materiálu a z odvolání nebyly zjištěny důvody pro zrušení dodatečného platebního výměru.

[19] K námitkám vzneseným v žalobě žalovaný podrobně popsal průběh správního řízení a setrval na názoru, že žalobce se vyhýbal projednání a převzetí zprávy z daňové kontroly, a proto byl správce daně oprávněn postupovat dle § 16 odst. 8 poslední věty ZSDP.

[20] Pokud se týká doručování zprávy daňovému poradci Ing. Radku Lančíkovi, doručováno bylo, adresát však nebyl podle sdělení pošty zastižen a zásilka určená do vlastních rukou byla dne 4. 6. 2007 uložena na poště. Žalobce nenamítal, že by se v dané době jeho zástupce na uvedené adrese nezdržoval. Zpráva tedy byla zástupci žalobce doručena v souladu s § 17 odst. 5 ZSDP uplynutím 15denní úložní lhůty, tedy dne 19. 6. 2007. To, že se daňový subjekt dne 31. 5. 2007 nedostavil na projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole ze dne 22. 5. 2007, kdy sám požádal správce daně o prodloužení předchozího termínu, posoudil žalovaný tak, že se žalobce vyhýbal projednání a převzetí této zprávy a tím se také vzdal svého práva vyjádřit se k této zprávě.

[21] Nedůvodná námitka je, že nedošlo k výsledku svědka Ing. R. M. O jeho výsledku svědčí protokol o jeho výpovědi ze dne 14. 2. 2007. Pokud se týká výpovědi svědků Martina S. a Mgr. L. W., žalobce si mohl v dostatečné lhůtě před konáním výsledku jména osob od správce daně vyžádat, při výsledku těchto osob byl žalobce vždy přítomen

[22] Pokud žalobce namítal nesprávné použití § 2 odst. 7 ZSDP, žalovaný uvedl, že toto ustanovení bylo aplikováno směrem k hodnocení důkazů předložených daňovým subjektem. Správce daně hodnotil důkazy podle své úvahy a v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP, jeho úvaha je obsažena ve zprávě o výsledku daňové kontroly. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že v letech 2001-2004 byl základ daně zvýšen z důvodu vyloučení částek, které byly dle zjištění správce daně zahrnuty neoprávněně do daňových základů v rozporu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný shrnul, že v rámci předmětného odvolacího řízení přezkoumal zákonnost způsobu zjištění skutečností rozhodných pro vydání dodatečného platebního výměru správcem daně, přičemž ze spisového materiálu nevyšly najevo skutečnosti žalobcem jako odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k nimž by měl žalovaný dle § 50 odst. 3 ZSDP přihlédnout. S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

IV. Průběh řízení před soudem

IVa) Řízení před Krajským soudem v Brně a rozsudek ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010-101

[23] Při jednání dne 24. 4. 2012 žalovaný zdůraznil, že námitky podané v žalobě jsou zcela odlišné od těch, které žalobce uplatnil v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. V napadeném rozhodnutí se žalovaný plně vypořádal s odvolacími námitkami, uplatněnými žalobcem, nezjistil nové skutečnosti, které by měly zásadní vliv na výrok rozhodnutí a které nebyly uplatněny samotným žalobcem. Odmítá tedy námitku žalobce, že v odvolacím řízení bylo postupováno nezákonně. Ve vztahu k námitkám týkajícím se doručování zprávy o výsledku daňové kontroly obdobně jako ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, jakým způsobem došlo k doručení. Zdůraznil, že zástupci žalobce Ing. Lančíkovi bylo doručeno fikcí, do sídla jeho kanceláře. Zásilku si osobně nepřevzal, byla uložena na poště a 15. dnem úložní lhůty došlo k fikci doručení.

[24] Žalobce pokud se týká skutečnosti, že žaloba obsahuje jiné námitky než odvolání, poukázal na skutečnost, že obdobnou problematiku řešil zdejší soud, a to senát 31 Ca, přičemž následně byla věc projednána Nejvyšším správním soudem a rozhodnuta rozsudkem ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 79/2009-133. Ve vztahu k doručování zprávy o kontrole fikcí žalovaný uvedl, že tuto možnost nezpochybňuje, chybí mu ale zkoumání naplnění fikce doručení, tedy jestli se správní orgány zabývaly tím, zda se adresát, kterému mělo být takto doručeno, konkrétně zástupce žalovaného, zdržoval v místě doručení.

[25] Jak již bylo zmíněno výše, Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010-101, pro nezákonnost zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2993/08-1200-700284 a rovněž předcházející rozhodnutí správce daně ze dne 26. 6. 2007, č. j. 159799/07/303912/1503, které byly shodně napadeny nyní posuzovanou žalobou a týkaly se zdaňovacího období roku 2001.(výrok I. A II.). Žalobu proti nyní přezkoumávanému rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2995/08-1200-700284, krajský soud zamítl. (výrok III.) Zároveň rozhodl o nákladech řízení.(výrok IV.)

IV.b) Kasační stížnost žalovaného a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 56/2012-22

[26] Žalobce proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost, o které rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že zrušil zamítavý výrok ohledně rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2995/08-1200-700284, současně zrušil výrok o náhradě nákladů řízení a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. (Zrušil tedy výroky III. a IV. Výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně.)

[27] Nejvyšší správní soud považoval rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, konkrétně pro nereflektování žalobních námitek uvedených v části IV. a VI. žaloby (postup při projednání konečné zprávy a posouzení smlouvy dle § 2 odst. 7 ZSDP). Z rozsudku nebylo zřejmé, na základě jakých skutkových okolností a právních důvodů soud dospěl k tomu, že argumentace žalobce je mylná. Při přezkumu doručování fikcí dle § 17 odst. 5 ZSDP je mj. nutno posuzovat i naplnění podmínky, že se adresát písemnosti v místě doručení zdržuje. To však krajský soud neučinil. Za věcně nesprávný pak označil názor, že žalobce nebyl oprávněn v žalobě namítat vady řízení před správními orgány, které neuplatnil v odvolacím řízení.

V. Nové posouzení věci Krajským soudem v Brně

[28] Podáním ze dne 10. 9. 2012 žalobce doplnil žalobu. Popřel, že by jednatel žalobce Ing. P. L. dne 31. 5. 2007 sdělil paní D. F., že se k projednání a převzetí zprávy nedostaví z důvodů blíže nespecifikovaných technických problémů. K prokázání této skutečnosti navrhl výsledk obou zmíněných svědků. Dále zpochybnil postup u výsledku jednotlivých svědků. Žalobce měl být předem informován o identitě svědků a o tom, v jaké věci bude svědek vyslechnut. Žalovanému dal za pravdu, že výslech svědka M. proveden byl, nicméně o něm žalobce rovněž nebyl řádně informován. Z rozhodnutí správních orgánů není zřejmé, jak se při hodnocení důkazů vypořádaly se svědeckou výpovědí Mgr. L. W. Zároveň žalobce uvedl, že souhlasí s rozhodnutím bez nařízení jednání. Soud opakovaně poučil žalovaného ve smyslu §51 odst. 1 s.ř.s. o možnosti rozhodnout věci bez jednání. Žalovaný se nevyjádřil.

[29] Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, vysloveným v jeho zrušovacím rozsudku, krajský soud opětovně přezkoumal v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[30] Soud se předně zabýval otázkou, zda je možno, aby žalobce v žalobě uplatnil námitky, které nebyly uplatněny v odvolacím řízení. Zdejší soud vyšel z předcházejícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, kterým je dle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán, a který konstatoval, že žalobce byl oprávněn v žalobě namítat vady řízení před správními orgány a námitky, které neuplatnil již v odvolacím řízení.

[31] Tento závěr lze podpořit argumentem, že v daňovém řízení se neuplatňuje princip koncentrace řízení. Rovněž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62 (publikováno pod č. 1742/2009 Sb. NSS) dospěl k obdobnému závěru, a to, že: „*Žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl*“.

[32] Odvolací orgán je povinen zabývat se podaným odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek, nelze však účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo přezkoumáno v celém rozsahu. Uvedená skutečnost ovšem nikterak neomezuje žalobce v nalézání jiných vad řízení či nezákonností hmotněprávních. Uvedené tedy znamená pouze to, že pokud žalobce neuplatnil v odvolání nějakou námitku (ať již procesního nebo hmotněprávního charakteru), nelze vytýkat žalovanému, že v odůvodnění svého rozhodnutí na tuto nevznesenou námitku nereagoval. Neznamená to, že by žalobce nemohl tuto námitku uplatnit v žalobě. Právní ochrana poskytovaná správními soudy je totiž ochranou originální a není pokračováním správního řízení. Vzhledem k výše uvedenému soud žalobu přezkoumal v mezích všech žalobních bodů, bez ohledu na to, zda byly uplatněny v rámci správního řízení.

[33] Klíčovou v dané věci byla otázka, zda byla závěrečná zpráva o daňové kontrole (sloužící jako podklad pro rozhodnutí správních orgánů) s žalobcem řádně projednána a podepsána a

zda měl možnost se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě vyjádřit. S tím souvisela otázka, zda byla daňová kontrola řádně ukončena.

[34] Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně začal projednávat výsledky daňové kontroly dne 15. 11. 2006 (viz položka č. 28 veřejné části spisového materiálu Finančního úřadu ve Zlíně – Protokol o ústním jednání č. j. 241704/06/303933/4002 z 15. 11. 2006). Daňový subjekt nesouhlasil s hlavním předmětem jednání, z protokolu vyplývá, že se zavázal protokol prostudovat a vyjádřit se do 1. 12. 2006. Správcem daně mu k tomu byla rozhodnutím ze dne 20. 11. 2006, č. j. 245831/06/303933/4002, stanovena 15denní lhůta. Dne 1. 12. 2006 se žalobce vyjádřil a navrhl provést svědeckou výpověď Ing. R. M. Výslech navrhovaného svědka byl proveden Finančním úřadem v Říčanech na základě dožádání správce daně dne 14. 2. 2007, o konání výslechu byl žalobce správcem daně písemně obeznamen, výslechu se však nezúčastnil. (blíže k této problematice odst. [42] – [44] tohoto rozhodnutí). Dne 7. 3. 2007 byl žalobce na základě vlastního požadavku seznámen s výsledky doplněného řízení, tedy s výslechem svědka Ing. R. M. V rámci ústního jednání žalobce dne 7. 3. 2007 uvedl do protokolu, že se k předloženým dokumentům vyjádří 19. 3. 2007 a k projednání zprávy dojde 21. 3. 2007. Dne 15. 3. 2007 pak žalobce požádal o prodloužení termínu a současně oznámil správci daně výpověď plné moci jeho zástupce. Správce daně rozhodnutím ze dne 21. 3. 2007 stanovil žalobci lhůtu pro podání vyjádření do 8 dnů od doručení tohoto rozhodnutí (tedy od 10. 4. 2007). Výzvou ze dne 21. 3. 2007 pak správce daně vyzval žalobce, aby se dostavil k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, a to dne 25. 4. 2007. Tato výzva byla doručena žalobci 10. 4. 2007. Žalobce dopisem ze dne 18. 4. 2007 požádal znovu správce daně o prodloužení lhůty k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, jakož i o prodloužení lhůty k podání vyjádření s navrhovaným termínem 31. 5. 2007. Žádost odůvodnil udělením plné moci daňovému poradci Ing. Lančíkovi, který se musí s celou věcí důkladně seznámit. Správce daně dne 20. 4. 2007 žalobci prodloužil lhůtu pro vyjádření se k výsledkům uvedený ve zprávě o jeden den od doručení tohoto rozhodnutí (doručeno daňovému poradci Ing. Lančíkovi dne 9. 5. 2007), a stejný den jej vyzval, aby se dostavil k projednání a převzetí zprávy v termínu, který sám žalobce navrhoval, tedy dne 31. 5. 2007. Ve výzvě bylo uvedeno, že odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou. Výzva byla doručena daňovému subjektu a daňovému poradci Ing. Lančíkovi dne 9. 5. 2007. Dne 10. 5. 2007 pak požádal žalobce o prodloužení lhůty pro podání vyjádření do 31. 5. 2007. Správce daně rozhodnutím ze dne 14. 5. 2007 prodloužení lhůty nepovolil. Rozhodnutí bylo doručeno dne 28. 5. 2007 Ing. Lančíkovi a dne 30. 5. 2007 žalobci. V úředním záznamu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 147013/07/303933/4002 je uvedeno, že tohoto dne byla zaslána žalobci a zplnomocněnému zástupci Ing. Lančíkovi zpráva z kontroly č. j. 223100/06/303933/4002, a to vzhledem k telefonickému sdělení jednatele žalobce Ing. L., že se k převzetí nedostaví z důvodu technických problémů, které blíže nespecifikoval. Správce daně posoudil toto nedostavení se k jednání jako vyhýbání se projednání a převzetí zprávy a poslal ji daňovému subjektu i jeho zástupci- daňovému poradci v poštovní zásilce s doručenkou v souladu s § 16 odst. 8 ZSDP. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly je uvedeno, že kontrola byla provedena ve dnech 21. 6. 2005 až 22. 5. 2007, zpráva je datována dnem 22. 5. 2007. Ke zprávě je připojen doklad o jejím doručení žalobci dne 18. 6. 2007 a doklad o doručení zprávy daňovému poradci Ing. Lančíkovi dne 19. 6. 2007 za použití fikce doručení dle § 17 odst. 5 ZSDP.

[35] Na základě výše popsaného skutkového stavu lze konstatovat, že žalobci byl dán dostatečný prostor vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, a nebylo tak porušeno jeho právo ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP. Již dne 15. 11. 2006 byl žalobce seznámen s obsahem zprávy o daňové kontrole, který se nijak nelišil od obsahu konečné zprávy vypracované po výsledku svědka M., který si žalobce vyžádal, a s jehož výsledkem byl dne 7. 3. 2007 seznámen. Po opakovaném prodloužení lhůty k vyjádření správce daně již další prodloužení nepovolil a dne 31. 5. 2007 zaslal zprávu žalobci i jeho zástupci. Žalobce tedy měl zhruba šest a půl měsíce, aby se k výsledku daňové kontroly –dodatečně vyměřené dani z příjmů právnických osob – vyjádřil. Za tu dobu požadoval pouze doplnění výsledku svědka M., v čemž mu bylo vyhověno, nicméně nic podstatného to ve věci nezměnilo. Ani žádný z dalších dodatečně provedených úkonů nebyl způsobilý ovlivnit výsledky popsané již ve zprávě ze dne 15. 11. 2006 a tudíž byla konečná zpráva totožná právě s tou ze dne 15. 11. 2006.

[36] Co se týče projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP, ze správního spisu vyplynulo, že po doplnění řízení byl domluven termín projednání a předání konečné zprávy na den 21. 3. 2007. Datum schůzky bylo na žádosti žalobce dvakrát odloženo (na 25. 4. 2007, resp. 31. 5. 2007). Dne 31. 5. 2007 se však žalobce k projednání a převzetí zprávy nedostavil. V úředním záznamu ze dne 31. 5. 2007 je uvedeno, že zástupce žalobce Ing. L. v 9.00 hod. telefonicky požádal o posunutí času schůzky z 8.00 hod. na 11.00 hod. Tomu bylo ze strany pracovnice správce daně vyhověno, nicméně v 11.28 hod. Ing. L. telefonicky sdělil, že se na domluvenou schůzku nedostaví vůbec z blíže nespecifikovaných technických důvodů. Žalobce v doplnění žaloby rozporoval, že by Ing. L. něco takového během telefonického rozhovoru s paní F. řekl, a v souvislosti s tím navrhl důkaz výsledkem Ing. L. a paní F. Soud považoval provedení těchto výsledků za nadbytečné, jelikož mezi stranami nebylo sporu, že se skutečně žalobce na úřad nedostavil, a že by pro to měl nějaký omluvitelný důvod. S ohledem na celkový průběh řízení (první pokus o projednání a předání zprávy o daňové kontrole proběhl již 15. 11. 2006), kdy správce daně opakovaně vyhověl žalobci a odložil termín schůzky pro projednání konečné zprávy, pokud k tomu měl žalobce nějaký omluvitelný důvod, lze mít za to, že správce daně postupoval v mezích zákona, když vyhodnotil chování žalobce tak, že se vyhýbá projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole, a proto mu ji zaslal v poštovní zásilce s doručenkou. Správce daně tedy postupoval v souladu s § 16 odst. 8 poslední věta ZSDP, doručením zprávy o výsledku byla daňová kontrola řádně ukončena, a mohla proto sloužit jako podklad rozhodnutí správních orgánů.

[37] Soud při posouzení námitky vztahující se k postupu dle §16 odst.4 písm. f) a odst. 8 ZSDP vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. ledna 2005, č.j. 1 Afs 19/2005-78 , podle kterého „*Daňový řád v § 16 odst. 4 písm. f) zakládá právo daňovému subjektu na to, aby se mohl vyjádřit před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jejího zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo na projednání zprávy o daňové kontrole daňový řád prolamuje pouze v případě, kdy daňový subjekt odmítne zprávu převzít, nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá; za této situace může správce daně postupovat podle § 16 odst. 8 věty poslední a zprávu odeslat daňovému subjektu v poštovní zásilce s doručenkou. Jaké konkrétní jednání daňového subjektu je třeba podřadit pod vyhýbání se převzetí a projednání zprávy zákon nevymezuje a*

je třeba je posoudit podle okolností v konkrétní věci. “ (Obdobně též rozsudek č. j. 2 Afs 202/2005-61 ze dne 18. 1. 2007)

[38] Zpráva byla doručena žalobci dne 18. 6. 2007 a zástupci žalobce daňovému poradci Ing. Lančíkovi dne 19. 6. 2007 za použití fikce doručení dle § 17 odst. 5 ZSDP: „*Nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, zastížen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje, uloží doručovatel písemnost v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence nebo u obecního úřadu a příjemce o tom vhodným způsobem vyrozumí. Nevyzvedne-li si příjemce písemnost do patnácti dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl*“. Tato skutečnost plyne z dokladu o doručení, ze kterého je patrné, že adresát písemnosti (daňový poradce Ing. Lančík), která měla být doručena do vlastních rukou, nebyl dne 4. 6. 2007 zastížen na adrese své kanceláře na Divadelní 4, Brno, a proto doručovatel uložil písemnost v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence. Zástupce žalobce si písemnost do patnácti dnů od uložení nevyzvedl. K doručení zprávy o výsledku daňové kontroly zástupci žalobce tedy došlo dne 19. 6. 2007.

[39] Dle § 17 odst. 2 ZSDP se písemnosti určené daňovému poradci doručují v jeho kanceláři. Je tedy samozřejmý předpoklad, že se daňový poradce v tomto místě zdržuje a není povinností správce daně takovou skutečnost prokazovat. Naopak bylo by na adresátovi, aby prokázal, že se ve své kanceláři dlouhodobě nezdržoval a doručení by tak nemohlo být účinné. V daném případě byl na základě předmětné zprávy o daňové kontrole vydán dodatečný platební výměr, proti kterému následně zástupce žalobce Ing. Lančík podával odvolání. Námitku nedoručení zprávy však v odvolání nevzněl, přestože dodatečný platební výměr obsahoval výslovný odkaz na zprávu o daňové kontrole, č. j. 223100/06/303933/4002. Ani v žalobě či doplnění žaloby také žalobce netvrdil, že by se zástupce žalobce Ing. Lančík ve své kanceláři v době doručování nezdržoval. Dle názoru soudu se spíše účelově snažil na správce daně přenést důkazní břemeno, o tom, že se v místě doručování zdržoval.

[40] Zdejší soud má tedy za to, že byly naplněny podmínky postupu pro doručení fikcí dle § 17 odst. 5 ZSDP, jelikož zpráva byla doručována do kanceláře daňového poradce Ing. Lančíka, který nebyl zastížen, a proto byla následně uložena v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence. Ing. Lančík si písemnost do patnácti dnů od uložení nevyzvedl, a proto se považuje poslední den lhůty za den doručení. Předpoklad, že se v rozhodné době v místě doručování (ve své kanceláři) zdržoval, nebyl žádným věrohodným způsobem zpochybněn.

[41] Žalobce dále zpochybňoval postup u jednotlivých výsledků svědků. U výsledků svědků S. a Mgr. W. sice nebyl žalobce předem informován o totožnosti svědka, ale výsledku přítomen byl a svědkům otázky klást mohl a také tak činil. Z jednotlivých protokolů ani z průběhu správního řízení neplyne, že by měl žalobce jakékoli námitky vůči postupu jednotlivých správců daně. Pokud měl zájem znát dopředu jméno svědka, měl možnost se na něj před provedením úkonu dotázat, což neučinil.

[42] K výsledku svědka M. ze správního spisu vyplynulo následující. Vyrozuměním ze dne 4. 1. 2007 byli žalobce i jeho zástupce (žalobci doručeno 23. 1. 2007, zástupci žalobce 9. 1. 2007) vyrozuměni bez uvedení jména o předvolání svědka k podání svědecké výpovědi

na den 14. 2. 2007. Dne 13. 2. 2007 obdržel Finanční úřad v Říčanech (dožádaný k provedení výsledku svědka) podání žalobce, ve kterém žádal o sdělení jména svědka a současně o odročení výsledku, aby se mohl kvalifikovaně připravit. S ohledem na dobu mezi doručením vyrozumění o konání svědecké výpovědi a žádosti o odročení Finanční úřad v Říčanech po dohodě se správcem daně žádost zamítl. Tato skutečnost byla dne 13. 2. 2007 telefonicky oznámena zástupci žalobce Ing. S. (do dne 12. 3. 2007 žalobce zastupoval daňový poradce Ing. S., ode dne 18. 4. 2007 pak daňový poradce Ing. Lančík), a současně mu bylo sděleno i jméno svědka M. (viz úřední záznam ze dne 13. 2. 2007, č. j. 16205/07/059930/3513, a odpověď na dožádání ze dne 14. 2. 2007, č. j. 16237/07/059931/1205). Dne 14. 2. 2007 proběhl naplánovaný výslech svědka M. bez účasti žalobce či jeho zástupce.

[43] Lze konstatovat a vyplývá to mj. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, č. j. 1 Afs 7/2003-65, že žádné ustanovení daňového řádu výslovně neukládá správnímu orgánu povinnost sdělovat daňovému subjektu jméno a příjmení osoby, která má být vyslechnuta. Nelze však při výkladu vycházet pouze z této formální absence. Právo daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 2 písm. e) ZSDP je třeba posuzovat ve spojení mj. s § 31 odst. 2 a 4 ZSDP. Účelem výsledku svědka jako jednoho z důkazních prostředků daňového řízení je přispět k ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Má-li prováděný výslech jako důkaz v maximální míře splnit svůj účel, je nepochybné, že svou přítomností při výslechu a otázkami svědku pokládanými může daňový subjekt výrazně ovlivnit kvalitu tohoto důkazu, zejména z hlediska úplnosti, objektivnosti i věrohodnosti informací. Pro kvalifikovanou přípravu na konání výsledku daňový subjekt nepochybně potřebuje nejen informaci o tom, kdy a kde se výslech svědka koná, ale též informaci o tom, kdo bude vyslýchán. Zejména za situace, kdy v průběhu daňového řízení je vyslýchána řada svědků k různým skutečnostem, o nichž se vede dokazování. Podle § 31 odst. 2 ZSDP je povinností správce daně dbát o to, aby v daňovém řízení byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji; naplnění této povinnosti musí ve spojení s § 2 odst. 2 ZSDP vést k závěru, že požádá-li daňový subjekt správce daně o poskytnutí informace o osobě svědka, který má být v daňovém řízení vyslýchán, je správce daně povinen mu tuto informaci poskytnout. Odepřením této informace je, aniž by pro to byla zákonná opora, výrazně oslabeno právo daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP.

[44] V daném případě měl zástupce žalobce Ing. S. více jak měsíc, aby finanční úřad požádal o sdělení totožnosti vyslýcháného svědka. Přesto to učinil až těsně před plánovaným výsledkem. Důležitou okolností je rovněž fakt, že výslech svědka M. byl činěn na žádost žalobce. Správce daně již 15. 11. 2006 chtěl daňovou kontrolu ukončit, ale žalobce si vyžádal výslech tohoto svědka. Následně žalobci přišlo výše zmíněné vyrozumění o předvolání svědka k podání svědecké výpovědi. Žalobce tak mohl předpokládat, že se s největší pravděpodobností jedná o jím vyžádaného svědka M. Zástupci žalobce byla totožnost svědka telefonicky na jeho dotaz sdělena, tudíž měl možnost (byť omezenou) se na výslech připravit a zúčastnit se ho. Postupem správních orgánů tedy nebylo porušeno právo žalobce při ústním jednání klást svědkům otázky ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP a takto získané důkazy mohly sloužit jako podklad pro rozhodnutí.

[45] S výše uvedeným nejsou v rozporu ani závěry uvedené v nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. II.ÚS 262/06. V této věci nebylo umožněno zástupkyni daňového subjektu

se zúčastnit výsledku svědka v objektu Vězeňské služby České republiky. Vzhledem k tomu, že neměla zmocnění ani propustku k návštěvě svědka, nebyla do prostor věznice, kde výslech probíhal, vpuštěna a výslech provedli pracovníci správce daně v její nepřítomnosti. Tento skutkový stav se tedy výrazně lišil od skutkového stavu v právě projednávané věci. Žalobci fakticky nikdo nebránil, aby se k výsledku svědka dostavil.

[46] Není pravda, že by ke svědecké výpovědi svědka Mgr. W. nebylo ve zprávě o daňové kontrole přihlédnuto. Na str. 9 odst. 3 zprávy ze dne 22. 5. 2007, č. j. 223100/06/303933/4002, (dále jen zpráva o daňové kontrole), správce daně jeho svědeckou výpověď shrnul. Rovněž na začátku str. 12 je popsáno, co z výpovědi Mgr. W. považoval správce daně za podstatné.

[47] Smlouvu mezi společností MIDORI a žalobcem správce daně neosvědčil jako důkaz o existenci obchodního vztahu. Na straně 7 zprávy o daňové kontrole uvedl, že tuto smlouvu vyhodnotil dle § 2 odst. 7 ZSDP jako účelově předloženou listinu a formální doklad, který měl nově vyvrátit zjištění správce daně, že mezi společností MIDORI a EMS BROKER nebyl uzavřen smluvní vztah. Zde lze dát za pravdu žalobci, že v tomto případě nebylo použití ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP na místě. Toto ustanovení, jak konstatoval rozšířený senát v usnesení ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004-89, se použije „*tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.*“ Správce daně však v dané věci, ač na uvedené ustanovení poukazoval, vůli účastníků právního vztahu neposuzoval, ani nebral v úvahu skutečný obsah právního úkonu zastřený stavem formálně právním. Uvedené pochybení tedy dle názoru soudu nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí.

[48] Jak plyne z obsahu zprávy o daňové kontrole, správce daně totiž hodnotil veškeré provedené důkazy, a to každý jednotlivě a všechny ve vzájemné souvislosti, a po jejich zhodnocení došel k závěru, že proběhl obchodní případ zprostředkování klienta (společnosti Čechofracht), kterého zprostředkoval žalobce pro makléřskou společnost EMS BROKER, a že žalobce neprokázal účast společnosti MIDORI na obchodním případě (viz str. 11 a 12 zprávy o daňové kontrole). Tomu odpovídá i formulace na str. 11 třetí věta: „*Správce daně neodmítl existenci smlouvy s MIDORI, ale vzhledem k tomu, že v daňovém řízení posuzuje nejen formální náležitosti předložených dokladů, ale rovněž i skutkový stav, tedy především, zda došlo k uskutečnění deklarovaného obchodního případu, přistoupil k dalšímu šetření a tak naplnil ustanovení § 31 odst. 2 ZSDP, to znamená zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji.*“ Správce daně tedy postupoval na základě § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 a 4 ZSDP a veškeré důkazy posoudil ve vzájemné souvislosti bez použití § 2 odst. 7 ZSDP. Tato částečná nesprávná úvaha a odůvodnění správce daně však nezpůsobovaly nesrozumitelnost či neurčitost zprávy o daňové kontrole. Naopak z jejího celkového textu je zřejmé, jak správce daně uvažoval a co považoval za prokázané a co nikoli.

[49] Jelikož je daňové řízení ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 ZSDP, není soud oprávněn přezkoumávat postup správního orgánu při hodnocení důkazů, resp. vyvodit z provedených důkazů jiné závěry o skutkovém stavu, přihlédl-li správní orgán ke všemu, co bylo v řízení zjištěno nebo v něm vyšlo najevo, vychází-li závěr správního

orgánu o skutkovém stavu z důkazů obsažených ve správním spise a je-li jeho argumentace založena na zásadách logiky, tak jako v tomto případě.

[50] Žalobce několikrát v žalobě zopakoval, že i když námitky uvedené v žalobě neuplatnil v odvolání, tak se s nimi žalovaný dle § 50 odst. 3 ZSDP měl při rozhodování zabývat a přihlédnout k nim, jelikož v odvolacím řízení vyšly najevo, protože jsou na první pohled zřejmé ze spisu a mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Pokud tak neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v porušení § 50 odst. 3 ZSDP.

[51] Podle § 50 odst. 3 věta první až třetí ZSDP, odvolací orgán přezkoumává odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Přitom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele.

[52] Soud vyšel při přezkumu především z výše uvedeného ustanovení ZSDP a dále z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57, publikovaného pod č. 868/2006 Sb. NSS. „*V první řadě je nutno poznamenat, že slovo lze užíte v § 50 odst. 3 větě druhé d.ř. není přípustné vykládat – s ohledem na ústavní zásady enumerativnosti státních pretenzí, legální licence a zákazu zmocnit orgán veřejné moci k libovůli (viz. čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod; viz. k tomu např. nálezy Ústavního soudu ze dne 18.9.1996, sp. zn. II. ÚS 186/95, zveřejněné pod č. 83 ve sv. č. 6 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) a s ohledem na to, že zákon ani v citovaném ustanovení ani nikde nestanoví jakákoliv, byť i abstraktní, kritéria pro správní úvahu odvolacího orgánu – jako stanovení pouhého oprávnění odvolacího orgánu přihlédnout k tam vymezeným skutečnostem i bez jejich uplatnění v odvolání, nýbrž jako stanovení takové povinnosti. Odvolací správní orgán zde tedy nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne anebo nikoli, nýbrž – vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí – přihlédnout k nim musí; prostor pro správní uvážení by mu totiž musel být alespoň v abstraktní rovině (např. naznačením základních kritérií pro posouzení) výslovně dán. Vyjitím najevo nutno pak v ust. § 50 odst. 3 věty druhé d.ř. rozumět jakýkoliv způsob přibytí informace o skutečnosti, jenž může být pro výsledek řízení rozhodný, do **dispoziční sféry** správního orgánu. Je-li uvedená informace **obsahem správního spisu**, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo. Jestliže tedy součástí správního spisu při rozhodování stěžovatele ve věci odvolání žalobce byly písemnosti týkající se v pořadí druhé daňové kontroly ve věci daňové povinnosti za totéž zdaňovací období, nepochybně je nutno považovat skutečnosti v nich zaznamenané za vyšlé najevo, neboť odvolací správní orgán je měl nepochybně ve své dispoziční sféře.“ (pozn.: zvláště zdejší soudem).*

[53] Jedním ze základních předpokladů vzniku povinnosti odvolacího orgánu zabývat se odvolatelem neuplatněnými námitkami tedy je, aby skutečnosti vyšly najevo. Soud připomíná, že žalobce v žalobě tvrdil, že nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole se žalobcem, přičemž na vyhýbání se projednání a převzetí zprávy nebylo z čeho usoudit, žalobce neměl možnost se před ukončením daňové kontroly vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě, nedošlo k řádnému ukončení kontroly, došlo k nesprávnému

doručování a vyhodnocování doručení právnímu zástupci žalobce. Dále došlo k pochybení při výsledku svědků a nesprávné aplikaci § 2 odst. 7 ZSDP, tedy jedné ze základních zásad daňového řízení. V podrobnostech soud odkazuje na výše uvedené shrnutí žalobních námitek. Žalobce vyslovil přesvědčení, že žalovaný byl povinen se uvedenými pochybeními zabývat, ač v této souvislosti nevznikl v odvolání žádné námitky.

[54] Soud však dospěl k závěru, že žalovaný nikterak nepochybil, pokud se žalobcem v žalobě tvrzenými pochybeními nezabýval. Ve spise správního orgánu prvního stupně je veškerý postup náležitě popsán a zdůvodněn. Žalobce v uvedených souvislostech v odvolání nevznášel žádné námitky. Ani ve spise žalovaného nejsou obsaženy žádné skutečnosti zpochybňující postup správního orgánu prvního stupně. Obsahem spisu tedy nebyly žádné informace, ke kterým by měl žalovaný navíc přihlídnout, a ani jiným způsobem se do dispoziční sféry žalovaného nedostaly skutečnosti žalobcem neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Žalovaný tedy neměl žádný důvod se rozhodnutím správního orgánu z hlediska námitek uvedených až v žalobě zabývat. Za uvedené situace bylo dostačující, pokud žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí konstatoval, že ze spisového materiálu a z odvolání bylo zjištěno, že není důvod ke zrušení dodatečného platebního výměru, tudíž bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání. Vzhledem k uvedenému soud konstatuje, že žalovaný ve vztahu k § 50 odst. 3 ZSDP nepochybil.

VI. Závěr a náklady řízení

[55] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[56] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Jak již bylo uvedeno výše, ve věci rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2993/08-1200-700284, byl žalobce úspěšný. Nicméně jak plyne z žaloby i z protokolu o jednání ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010-97, žalobce náklady řízení nepožadoval. Proto mu zdejší soud v této věci právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal (v rozsudku ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010-101, byla žalobci chybně přiznána náhrada nákladů řízení ve výši 2.000 Kč). Ve věci rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2995/08-1200-700284, žalobce úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 30. srpna 2013

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu