



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Průchy, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **Thomayerova nemocnice**, se sídlem Vídeňská 800, 140 00 Praha 4, zastoupené Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Komenského 87/3, 460 01 Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15. prosince 2009, č. j. 15792/09-1300-106516 a ze dne 18. prosince 2009, č. j. 15538/09-1300-106516, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. dubna 2014, č. j. 8 Af 14/2010 - 100,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni jako náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně Ing. Jitky Routkové, daňové poradkyně, se sídlem Komenského 87/3, 460 01 Liberec.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně se dne 4. října 2006 stala právním nástupcem zaniklé společnosti FTN SERVIS, s. r. o. V té době u této společnosti probíhala daňová kontrola. Finanční úřad pro Prahu 4 (dále jen „finanční úřad“) v daňové kontrole poté pokračoval se žalobkyní. Na základě výsledků kontroly vydal správce daně dva dodatečné platební výměry, jimiž doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za prosinec 2004 a za únor 2005.

K odvolání žalobkyně změnil žalovaný v odvolacím řízení oba dodatečné platební výměry finančního úřadu svým rozhodnutím označeným v návěti tak, že doměřenou daň významně snížil (z částky 141 605 Kč na částku 1 465 Kč u DPH za prosinec 2004 a z částky 1 653 771 Kč na částku 58 329 Kč u DPH za únor 2005). I proti takto snížené dani však žalobkyně brojila správní žalobou, s níž uspěla u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), který jí vyhověl rozsudkem označeným v návěti, kterým obě odvolací rozhodnutí zrušil. Důvodem byl vadný procesní postup finančního úřadu a žalovaného v daňovém řízení. Konkrétně městský soud žalovanému vytkl, že navzdory výslovné žádosti žalobkyně neprovedl v rámci odvolacího řízení ústní jednání, ačkoliv významně doplňoval dokazování, a dále že finanční úřad v rámci řízení na prvním stupni neumožnil žalobkyni nahlížet do spisu.

II. Kasační stížnost a řízení o ní

[2] Proti výše uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. V ní v první řadě namítal, že neporušil zákon tím, že neprovedl ústní jednání v odvolacím řízení. Městský soud se podle žalovaného odvolal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 79/2009, pominul však přitom, že se jednalo o skutkově odlišnou věc. Šlo totiž o daňové penále, jehož výši správce daně daňovými subjekty pouze sděluje, proto je nemohou daňové subjekty před prvoinstančním správcem daně ústně projednat. Zde je tedy žádoucí, aby za určitých podmínek a na žádost účastníka řízení daňové orgány nařídily ústní jednání s daňovými subjekty. Tento postup však podle žalovaného nelze automaticky aplikovat na nyní posuzovaný případ, kdy u žalobkyně proběhla daňová kontrola a v jejím rámci byla (dokonce dvakrát) projednána zpráva o daňové kontrole, přičemž toto ústní projednání akceptoval jako dostatečné navzdory námitkám žalobkyně i městský soud. Stěžovatel poukázal v této souvislosti na usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 107/05, podle kterého je třeba každý případ hodnotit s ohledem na jeho specifickou povahu. Dále stěžovatel upozornil na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 114/2006, 1 Afs 1/2011 a 5 Afs 14/2013, podle nichž není povinností správce daně v daňovém řízení nařizovat ústní jednání před vydáním rozhodnutí vždy. Konečně stěžovatel zpochybnil výchozí předpoklad argumentace městského soudu, že *„odvolací orgán v odvolacím řízení doplňoval poměrně podstatně dokazování“*. Stěžovatel uvedl, že v rámci odvolacího řízení adresoval žalobkyni pouze jedinou výzvu, a to k prokázání tvrzení uvedených v odvolání, že se v případě všech dokladů ve výzvě označených nejednalo o dobropisy, ale odpočty záloh. Stěžovatel dále uvedl: *„Skutečnost, že odpověď daňového subjektu na výzvu správce daně měla podstatný dopad na výši doměrku, neznamena, že by odvolací orgán podstatným způsobem doplňoval dokazování. Ve vztahu ke konkrétním položkám, které jsou předmětem sporu (dobropisy 71623 a 88206), nebyly doloženy žádné relevantní důkazní prostředky, které by prokazovaly tvrzení účastníka řízení. A ve vztahu k uvedeným dobropisům (dobropisy 71623 a 88206), nedošlo k doplnění dokazování de facto vůbec.“*

[3] Ani v otázce nahlížení do spisu stěžovatel s hodnocením městského soudu nesouhlasil. Při první návštěvě stěžovatelky (pátek 9. ledna 2009) byla podle něj potíž v tom, že se zástupkyně žalobkyně dostavila na finanční úřad mimo úřední hodiny bez předchozí domluvy. Pověřená pracovnice nebyla přítomna (z důvodu plnění jiných pracovních povinností) a za správce daně nemohl jednat jiný pracovník, neboť nebyl

pokračování

seznámen s příslušným spisovým materiálem a nemohl jej připravit k nahlížení v rozsahu ustanovení § 23 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (řízení probíhalo před nabytím účinnosti nyní platného daňového řádu). Skutečnost, že nahlížení do spisového materiálu lze uskutečnit pouze v úřední hodiny správce daně, vyplývá podle stěžovatele z ustanovení § 34a odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně sice v souladu se základními zásadami správy daní umožňuje nahlížet do spisového materiálu i mimo úřední hodiny, avšak výhradně po předchozí vzájemné domluvě. Za vzájemnou domluvu nelze považovat e-mailové oznámení žalobkyně, že přijde nahlížet daného dne do spisu, odeslané dne 6. ledna 2009, když navíc – jak uvádí stěžovatel – „*správce daně si nemůže elektronické podání přečíst již v den odeslání, ale až po jeho zaevidování do systému, což bylo v daném případě až dne 8. ledna 2009*“. Konečně stěžovatel upozornil, že odvolání zástupkyně žalobkyně proti omezení práva odvolatele nahlížet do spisu ze dne 11. ledna 2009 zamítlo jako nedůvodné Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, na což zástupkyně stěžovatelky reagovala další návštěvou finančního úřadu v úřední den (pondělí) dne 26. ledna 2009. V uvedený den podle stěžovatele žalobkyně prostřednictvím své zástupkyně plně realizovala své právo nahlížet do spisu, neboť se v celém rozsahu seznámila se spisovým materiálem vztahujícím se k daňové kontrole u společnosti FTN SERVIS s.r.o. a sama o své vůli se následně odmítla seznámit s vyměřovací částí spisu. Průběh jednání je podle stěžovatele zachycen v protokolu o ústním jednání č. j. 19717/09/0049132105959 ze dne 26. ledna 2009 takto: „*Přítomné pracovnice vyzvaly zástupkyni, aby je následovala do kanceláře vyměřovacího oddělení, kde je zbytek celého spisového materiálu, který zástupkyně nyní požaduje předložit k nahlédnutí.*“ Zástupkyně uvedla: „*Pokud pracovníci správce daně určili jako místo nahlížení do spisu tuto kancelář, tak není důvodná změna kanceláře při nahlížení do spisu.*“ V návaznosti na popsané jednání zástupkyně žalobkyně poukázal stěžovatel na § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, z něhož podle něj vyplývá, že se daňové subjekty nemohou dovolávat svých práv, aniž by umožnily správci daně jejich provedení a realizaci.

[4] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve upozornila, že daňovou kontrolu nelze ztotožňovat s vyměřovacím řízením – jedná se o preventivní nástroj s odlišným smyslem a účelem, který se uplatňuje nezávisle na samotném daňovém řízení (k tomu citovala obdobně vyznívající judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu). Proto nelze podle žalobkyně přistoupit na náhled žalovaného, že provést ústní jednání nebylo v odvolacím řízení třeba, neboť ústní jednání již proběhlo v rámci daňové kontroly. Nato žalobkyně podrobně rekapitulovala průběh obou ústních projednání zprávy z daňové kontroly s tím, že kvůli nekvalifikovanému přístupu zaměstnanců finančního úřadu fakticky k projednání zprávy z jejího pohledu nedošlo, neboť tito zaměstnanci nebyli schopni verbalizovat pochybnosti na straně správce daně ani odpovědět na otázky zástupkyně žalobkyně týkající se toho, kdy a jakým úkonem byla kontrola zahájena, zda bylo ve věci zahájeno daňové řízení apod. Žalobkyně taktéž obsáhle argumentovala (obdobně jako v žalobě) k otázce zákonnosti následného zaslání zprávy o kontrole poštou.

[5] Pokud jde o nahlížení do spisu, žalobkyně k prvnímu termín u nahlížení (9. ledna 2009) poznamenala, že veškeré překážky, na něž stěžovatel poukazuje, vyplývají pouze z organizace práce na straně finančního úřadu. Z žádného právního předpisu nevyplývá, že by bylo možno se seznamovat se spisem jen v úřední hodiny, nadto finanční úřad ani žádné

úřední hodiny na úřední desce nezveřejnil. Žalobkyni nelze připisovat k tíži, pokud se správní orgán po 3 dny není schopen seznámit s obsahem elektronické pošty, jejímž prostřednictvím oznamovala, že přijde nahlížet do spisu. Taktéž zpochybnila tvrzení stěžovatele, že by bylo možno nahlížet do spisu pouze u konkrétní pracovnice – v této souvislosti se pozastavila nad tím, že by snad bylo nutno spisový materiál „připravit k nahlížení“, když by mělo jít o soubor neměnných písemností, jejichž seznam je součástí spisu. Ke druhému termínu nahlížení (26. ledna 2009) žalobkyně zejména upozornila, že i v tomto případě zaslala finančnímu úřadu nejprve (dne 15. ledna 2009) žádost o umožnění nahlížení do spisu, přičemž v žádosti pečlivě specifikovala veškeré písemnosti, do kterých hodlá nahlížet. Dále upřesnila, že když požádala o nahlédnutí do neveřejné části spisu, bylo jí řečeno, že ostatní spisový materiál je na vyměřovacím oddělení, kde je možno do něj nahlédnout, ovšem opět jen po předchozí domluvě termínu. Žalobkyně trvala na okamžitém předložení vyměřovacího spisu v téže kanceláři, v souladu se zásadou součinnosti a hospodárnosti. Jak žalobkyně shrnula *“odmítla pouze obcházet jednotlivá oddělení správce daně, aby se na každém oddělení seznámila s určitými listinami svého daňového spisu“*.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud shledal, že podmínky řízení jsou splněny, a kasační stížnost vyhodnotil jako přípustnou. Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud mohl dát stěžovateli za pravdu pouze v prvním bodě kasační stížnosti. Zde skutečně městský soud pojal právo žalobkyně na to, aby věc byla projednána v její přítomnosti, příliš široce a daleko nad rámec dosavadní judikatury zdejšího soudu i Ústavního soudu v daňových věcech. Je pravda, že Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i v daňovém řízení se uplatní analogicky čl. 38 odst. 2 Listiny, z něhož vyplývá právo daňového subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti. Skutkově se však jednalo o případy, kdy správce daně znemožnil daňovému subjektu účastnit se osobně dokazování, konkrétně výsledku svědka, a tudíž neměl možnost klást svědkovi otázky a bezprostředně se vyjádřit k jeho odpovědím. Ústavní soud shledal takové postupy ústavně nekonformními zejména pro porušení principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení [srov. nález sp. zn. I. ÚS 159/99 ze dne 13. 8. 2001 (N 117/23 SbNU 151), nález sp. zn. I. ÚS 591/2000 ze dne 11. 9. 2001 (N 133/23 SbNU 265), nález sp. zn. I. ÚS 54/01 ze dne 15. 1. 2002 (N 6/25 SbNU 43), nález sp. zn. II. ÚS 173/01 ze dne 7. 1. 2004 (N 2/32 SbNU 9), nález sp. zn. II. ÚS 262/06 ze dne 23. 8. 2007 (N 132/46 SbNU 237)]. Tento princip se podle Ústavního soudu uplatní dokonce i v odvolacím daňovém řízení, pokud se v něm provádí dokazování výsledkem svědka [nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Odlišně však Ústavní soud nahlíží na situaci, kdy neprovedení ústního jednání nemá ten důsledek, že by stěžovateli zabránilo účastnit se provádění důkazů. V usnesení sp. zn. I. ÚS 107/05 ze dne 19. 3. 2008, kterým odmítl ústavní stížnost navrhovatele jako zjevně neopodstatněnou, Ústavní soud konstatoval: *„Daňový subjekt, resp. jeho zástupce, byl se zprávou i všemi podklady seznámen a z protokolu je zřejmé, že výsledek kontroly i kontrolní závěr byly podrobně projednány. Výsledek daňové kontroly a na něj navazující dodatečný platební výměr nestojí na jiných důkazech, než které*

pokračování

předložil daňový subjekt, a správce daně při rozhodnutí nevycházel z jiných důkazů, než které zpřístupnil daňovému subjektu.“

[8] Z obdobných pozic vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud v obecné rovině razí zásadu, že „*dokazování není možno až na zákonem stanovené výjimky provádět utajeným kabinetním způsobem. [...] Pouze výjimečně, za zákonem stanovených podmínek, lze dokazování připustit i mimo rámec ústního jednání, pak ale musí být o provedení takového důkazu vyhotoven protokol dle § 18 správního řádu. Právo účastníka být přítomen provedení důkazu však zůstává i nadále zachováno, a to v návaznosti na § 51 odst. 2 správního řádu.*“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012 č. j. 7 As 57/2010-82, publ. pod č. 2633/2012 Sb. NSS). V daňových věcech ovšem Nejvyšší správní soud většinou neshledává námitky nedostatku ústního jednání důvodnými, jelikož z výše citované judikatury Ústavního soudu „*nelze [...] dovodit povinnost správce daně, resp. správního orgánu, nařídit v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí*“ (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 - 78). Aby byla námitka nedostatku ústního jednání v daňovém řízení úspěšná, musí být opřena o omezení účasti stěžovatele při zjišťování skutkového stavu. O porušení procesních práv tak nelze hovořit v případech, kdy „*z obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci bylo v průběhu odvolacího řízení jakkoli bráněno v uplatňování jeho práv a v možnosti aktivně se tak odvolacího řízení účastnit*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 5 Afs 14/2013 - 70). Podobnou myšlenku vyjadřuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82: „*V posuzovaném případě stěžovatelka v odvolání vznášela toliko námitky právního charakteru a nenavrhovala provedení nových důkazů. Žalovaný při posuzování podaného odvolání vycházel pouze z údajů obsažených ve správním spisu, proto nebylo účelné v dané věci ústní jednání nařizovat.*“ Není-li tedy v daňové věci prováděno dokazování jinak, než prostřednictvím listin, lze zpravidla uzavřít, že „*pokud je daňovému subjektu umožněno seznámit se s obsahem správního spisu a rozhoduje-li správce daně pouze na základě listin v něm zařazených, lze takový postup považovat za naplnění předmětného atributu práva na spravedlivý proces*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publ. pod č. 1440/2008 Sb. NSS).

[9] Do nastíněného kontextu je pak třeba zasadit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2009, č. j. 9 Afs 79/2009 - 93, na který se v napadeném rozsudku odvolává městský soud. Mohlo by se zdát, že citovaný rozsudek zdejšího soudu požadavek na provedení ústního jednání v daňových řízeních rozšiřuje i mimo rámec provádění dokazování, jelikož poměrně ploše uvádí: „*Přestože daňové řízení, stejně jako správní řízení, je primárně ovládáno zásadou písemnosti, je za určitých podmínek nutno přistoupit k ústnímu jednání. K tomu dochází za situace, kdy se to jeví z povahy věci potřebné, např. vyplývají-li z obsahu správního spisu nejasnosti. To platí i v případě, požádá-li o to účastník řízení.*“ Tuto obecnou tezi je však třeba vnímat ve světle výše citované judikatury a zejména s přihlédnutím ke konkrétnímu řešenému případu, na jehož základě byl citovaný rozsudek vydán. Nejvyšší správní soud totiž tehdy v první řadě shledal důvodnou námitku stěžovatele stran nedostatečného zjištění skutkového stavu. Konkrétně dospěl k závěru, že „*nelze vyloučit porušení povinnosti správcem daně, přičemž, aby byla tato skutečnost postavena najisto nebo vyvrácena, je nutno v dalším řízení prokázat, jak bylo s daným přeplatkem naloženo.*“ V daném případě tak byla námitka neprovedení ústního jednání úzce svázána s námitkou

nedostatečného zjištění skutkového stavu, a právě neprovedení všech potřebných důkazů, k nimž by se stěžovatel mohl na ústním jednání vyjádřit, představovalo ony „nejasnosti vyplývající z obsahu spisu“. Ani z tohoto rozsudku tak nelze dovozovat závěr, že by měl správce daně povinnost nařídít ústní jednání v daňovém řízení pokaždé, když to daňový subjekt požaduje.

[10] V nyní posuzovaném případě se jednalo o požadavek žalobkyně na provedení ústního jednání v řízení o jejím odvolání. Z rozsudku městského soudu i ze správního spisu však vyplývá, že v odvolacím řízení neopatřoval stěžovatel žádné důkazy (tím méně, že by snad prováděl výslechy svědků). Jedinými důkazy, z nichž stěžovatel vycházel nad rámec důkazů shromážděných při daňové kontrole a v řízení před finančním úřadem, byly listiny předložené samotnou žalobkyní na výzvu odvolacího orgánu. Jejich zhodnocení provedl stěžovatel v odvolacím rozhodnutí. Žalobkyně tak nemohla být nikterak zkrácena na svém právu vyjádřit se k prováděným důkazům, a tudíž ani na právu, aby její věc (v tomto případě odvolání) byla projednávána v její přítomnosti. Jen na okraj podotýká Nejvyšší správní soud, že otázku ústního projednání zprávy o daňové kontrole již dostatečně podrobně zhodnotil městský soud a Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje.

[11] Přes výše uvedené výhrady však Nejvyšší správní soud nepřistoupil ke zrušení napadeného rozsudku, neboť druhý (a stejně závažný) důvod, který vedl městský soud ke zrušení napadeného rozhodnutí stěžovatele, totiž fakt, že finanční úřad znemožnil žalobkyni, aby se v úplnosti seznámila se spisem, v kasačním přezkumu obstál. Řízení před finančním úřadem podle názoru Nejvyššího správního soudu uvedenou vadou skutečně trpí a tato vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci. Stěžovatel jako odvolací orgán ji v odvolacím řízení mohl jistě napravit (a to i v rámci případného ústního jednání, pokud by nad rámec svých tehdejších zákonných povinností vyhověl žádosti žalobkyně o ústní jednání), avšak místo toho uvedenou vadu ponechal bez odpovídajícího procesního řešení.

[12] Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že nezpochybňuje povinnost spolupráce daňových subjektů se správcem daně, jež byla zakotvena v § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, za jehož účinnosti probíhalo předmětné daňové řízení. V souvislosti s nahlížením do spisu ostatně Nejvyšší správní soud již v minulosti konstatoval, že *„předchozí domluvou ohledně termínu jednání by jistě byl ušetřen čas zástupkyni stěžovatelky i pracovním správcem daně, které by se na nahlížení do spisu mohly náležitě připravit (např. shromáždit veškeré požadované spisy do jedné kanceláře, nedomlouvat si jiná jednání na tento den), čímž by nepochybně došlo k efektivnějšímu využití času všech zúčastněných subjektů“* (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 1/2011 - 82). Zásadu součinnosti však nelze vykládat tak široce, že by snad daňové subjekty byly povinny bezvýhradně podřizovat uplatňování svých procesních práv podmínkám stanoveným správcem daně.

[13] V daném případě je zřejmé, že překážky, které podle stěžovatele zabránily vyhovět požadavku zástupkyně žalobkyně na nahlížení do spisu, ležely na straně správce daně, byly čistě organizačního charakteru a nebyly ani zdaleka nepřekonatelné. V prvním případě (pátek 9. ledna 2009) se zástupkyně žalobkyně dostavila na finanční úřad sice mimo úřední hodiny, avšak tři dny poté, co e-mailem avizovala finančnímu úřadu, že tak hodlá v uvedený den učinit a svého práva nahlížet do spisu tak využít. Nejvyšší správní soud má za to, že tím bylo povinnosti spolupráce učiněno zadost a rozhodně nelze rozšiřovat její

pokračování

dosah do té míry, že by snad žalobkyně byla v takovém případě odkázána vyčkat na „posvěcení“ své návštěvy ze strany finančního úřadu. Bylo-li snad opravdu potřeba spis jakkoliv připravovat k nahlížení, mohla tak pověřená pracovnice učinit ve dnech předcházejících návštěvě zástupkyně žalobkyně. Osobní přítomnost pověřené pracovnice u nahlížení jistě nezbytná nebyla a mohla ji v samotný den, kdy mělo nahlížení proběhnout, zastoupit jiná pracovnice. Pokud by snad překážkou pro popsany postup měla být nedostatečná operativnost elektronické podatelny finančního úřadu při evidování došlých podání, pak takovou okolnost nelze přičítat k tíži žalobkyni. Odlišně by snad bylo možno posuzovat jen situaci, pokud by oznámení žalobkyně učinila s nedostatečným předstihem v řádu hodin, v tomto případě však mezi předchozím oznámením a návštěvou finančního úřadu uběhly dva celé pracovní dny.

[14] Nejvyšší správní soud musí vzhledem okolnostem aprobovat závěry městského soudu i v tom směru, že plnohodnotné seznámení se spisem neumožnil finanční úřad zástupkyni žalobkyně ani při její druhé návštěvě (pondělí 26. ledna 2009). Zde se již zástupkyně dostavila v úřední den (navíc opět po předchozím včasném avizu) a požadovala, aby jí pracovnice finančního úřadu umožnily nahlížet do celého spisu zároveň, resp. aby mohla prostudovat spis z daňové kontroly a na něj navazující spis z vyměřovacího řízení v téže kanceláři. Finanční úřad místo toho trval na odděleném studiu obou spisů na různých odděleních. Přitom je nepochybné, že důkazy v obou spisech shromážděné se vztahovaly k téže věci, takže správce daně s nimi v následně vydaném rozhodnutí pracoval jako se souborem a vzájemně je kombinoval. Odporovalo by principu rovnosti zbraní v daňovém řízení, pokud stejnou možnost, tedy prostudovat celý soubor shromážděných důkazů jako celek a porovnávat jednotlivé důkazy mezi sebou, neměl mít i daňový subjekt. Tento závěr by nepochybně bylo možno dovodit výkladem s ohledem na čl. 38 odst. 2 Listiny, v němž je zakotveno právo vyjádřit se ke všem navrhovaným důkazům. Svědčí však pro něj i samotný zákonný text, neboť zákon o správě daní a poplatků v § 23 odst. 1 uvádí: *„Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2“* (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem). Finanční úřad tím, že umožnil zástupkyni žalobkyně nahlížet do spisu pouze „po částech“ (resp. trval na časově a prostorově odděleném nahlížení do úzce věcně souvisejících spisů), porušil práva daňového subjektu zakotvená v § 23 zákona o správě daní a poplatků.

[15] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že Městský soud v Praze dospěl ve svém rozsudku ke správnému právnímu závěru, že řízení před finančním úřadem trpělo závažnou vadou, neboť finanční úřad neumožnil žalobkyni nahlédnout do spisů, a ve svém důsledku tak žalobkyni znemožnil vyjádřit se ke všem shromážděným důkazům tak, jak je pak sám hodnotil, totiž jednotlivě i ve vzájemném souhrnu. Zásadní pro posouzení věci je fakt, že toto pochybení neuznal, a tudíž nenapravil, ani stěžovatel (žalovaný) v odvolacím řízení. Z toho důvodu vyhodnotil Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného proti rozsudku městského soudu v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji. Závěry městského soudu korigoval Nejvyšší správní soud pouze potud, že v odvolacím řízení nebyl žalovaný povinen vyhovět žádosti žalobkyně o ústní jednání, jelikož neprováděl žádné dokazování, u něhož by byla nutná osobní přítomnost žalobkyně či její zástupkyně.

[16] Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud podotýká, že žalobkyně vznášela ve svém vyjádření ke kasační stížnosti výhrady k zastoupení žalovaného. Ty však byly zjevně nedůvodné, neboť ve spise ke kasační stížnosti je založeno jak příslušné pověření k jednání za žalovaného, tak i doklad o dosaženém právnickém vzdělání pověřené osoby.

IV. Náklady řízení

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., podle něhož 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. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Naopak žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[18] Žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce (daňové poradkyně) uplatnila požadavek na uhrazení dvou úkonů právní služby, aniž by uvedla, o jaké úkony se má jednat. O převzetí a přípravě zastoupení nelze podle Nejvyššího správního soudu v daném případě uvažovat, neboť uvedená daňová poradkyně zastupovala žalobkyni již v řízení před městským soudem. Za úkon právní služby tak lze považovat jediné vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti. Podání vyjádření představuje úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, aplikované na daňovou poradkyni obdobně (§ 3 odst. 4 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů, § 35 odst. 2 s. ř. s.). Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k ní přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů, celkem tedy 3 400 Kč. Protože zmocněná daňová poradkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani, kterou je daňová poradkyně povinna z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Žalobci se tedy přiznává náhrada nákladů řízení spočívajících v odměně, hotových výdajích a dani z přidané hodnoty daňové poradkyně v celkové výši 4 114 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení byla stěžovateli stanovena přiměřená lhůta v délce jednoho měsíce.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. října 2014

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu