



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobce: JUDr. J. O., IČ X
zastoupený advokátem JUDr. Václavem Králem
sídlem Helénská 1799/4, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: Finanční úřad pro Pardubický kraj, IČ 72080043
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu správního orgánu,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalovaný jako správce daně rozhodnutím ze dne 4.5.2018, č.j. 1024999/18/2809-60562-609246, rozhodl podle ust. § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ve věci žádosti žalobce o prodloužení lhůty k opakovaně doručovaným písemnostem evidované pod č.j. 999787/18/2809-60562-609246, doručené správci daně dne 30.4.2018 tak, že řízení se zastavuje. Toto rozhodnutí odůvodnil správce daně tím, že z obsahu podání daňového subjektu je zřejmé, že svoji žádost o prodloužení lhůty vztahuje

k písemnostem, které mu na základě jeho požadavku na odstranění nezákonnosti spočívající v doručování písemností nesprávné osobě, byly správcem daně doručeny dne 16.4.2018 v příloze sdělení správce daně č.j. 781686/18/2809-60562-609246. Z obsahu přílohy je zřejmé, že se nesprávné doručování týkalo osmi písemností, které byly doručovány Z. F., jehož správce daně na základě plné moci považoval za zástupce žalobce. Konkrétní písemnosti, kdy se jednalo ve čtyřech případech o vyrozumění správce daně, v jednom případě o sdělení správce daně a v jednom případě o výzvu k prokázání skutečností, jsou vyspecifikovány v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v němž žalovaný ještě uvedl, že s osobou Z. F. jednal jako se zástupcem daňového subjektu, neboť tento byl přítomen zahájení daňové kontroly, jak je zřejmé z protokolu o zahájení daňové kontroly. To však žalobce v žádosti o prodloužení lhůty popřel s tím, že na tuto skutečnost byl správce daně Z. F. i samotným daňovým subjektem opakovaně upozorněn. Žalovaný však tvrdí, že na nesprávné doručování byl upozorněn až ve chvíli, kdy se pokoušel sjednat způsob a termín seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, a to podáním daňového subjektu ze dne 4.4.2018, č.j. 676230/18/2809-60562-609246.

2. Žalovaný předně zastavil řízení z toho důvodu, že ve specifikovaných písemnostech, s výjimkou výzvy k prokázání skutečností č.j. 1199171/17/2809-60562-609246, nebyla daňovému subjektu stanovena lhůta pro úkon při správě daní. V uvedené výzvě k prokázání skutečností byla tato lhůta pro úkon při správě daní stanovena a uplynula po jejím prodloužení dne 30.6.2017. Žalovaný proto dovodil, že nastala procesní situace dle ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, tedy že je povinen řízení zastavit, neboť v řízení nelze pokračovat z důvodu, který stanoví zákon, a to konkrétně z důvodu vyplývajícího z § 36 daňového řádu, podle kterého správce daně povolí ze zvláštního důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud však byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím. Jak již uvedeno shora, žádost však byla správcem daně doručena dne 30.4.2018, tedy po uplynutí prodloužené lhůty. Žalovaný svoje odůvodnění uvedeného rozhodnutí uzavřel tím, že žalobce na předmětnou výzvu reagoval, tudíž by vyhovění požadavku prodloužení lhůty bylo v rozporu se zásadou rychlosti řízení, přičemž formálně chybné doručování dodatečným zasíláním předmětných písemností nelze považovat za odstranění nezákonnosti, tedy dle žalovaného by opětovné zaslání těchto písemností nemohlo rozběhnout novou lhůtu stanovenou ve výzvě k prokázání požadovaných skutečností.
3. Žalobce podal na obranu proti postupu žalovaného k nadepsanému krajskému soudu žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Žalobce totiž tvrdí, že žalovaný shora uvedeným rozhodnutím ze dne 4.5.2018 podle ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavil řízení s kmenovým číslem 2809-60562-609246, v jehož rámci probíhala u žalobce daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za jednotlivá měsíční zdaňovací období leden až prosinec roku 2016. Toto rozhodnutí obdržel žalobce dne 7.5.2018 a dne 9.5.2018 se vzdal práva na podání odvolání, čímž rozhodnutí o zastavení nabylo právní moci podle § 111 odst. 1 daňového řádu. Žalobce se proto dne 9.5.2018 dotazoval e-mailem žalovaného, zda se dostaví na předání výsledků kontrolního zjištění dne 10.5.2018, což mu žalovaný potvrdil. Žalobce proto vytýká žalovanému, že i přes zastavení řízení rozhodnutím ze dne 4.5.2018 se žalovaný dostavil dne 11.5.2018 k žalobci za účelem seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění č.j. 1048338/18/2809-60526-609246, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů a předložil mu jej k vyjádření a současně jej vyzval, aby požádal o stanovení lhůty k vyjádření se k tomuto výsledku kontrolního

zjištění. Žalobce tvrdí, že žalovaného ihned upozornil, že se jedná o nezákonný zásah, jak je zaznamenáno v protokole o ústním jednání ze dne 11.5.2018 na straně 4 - 6. Žalobce v žalobě tvrdil, že tento postup žalovaného dne 11.5.2018 je nezákonným zásahem proti žalobci a domáhal se určení toho, že tento zásah byl nezákonný. Žalobce spatřoval nezákonnost v tom, že žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem, tedy porušil ust. § 5 odst. 1 daňového řádu, přičemž nešetřil práva a právem chráněné zájmy žalobce, tedy porušil ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, přičemž žalobce postup žalovaného považuje za jeho libovůli.

4. Daňová kontrola na daň z přidané hodnoty byla zahájena dne 8.3.2017. Žalobce tvrdí, že uplatňoval svá práva v daňovém řízení, když šlo o jeho zařazení do domnělého řetězce obchodních firem, které bylo nesprávné, když šlo o informování žalobce žalovaným o tom, zda svědek předložil příslibené doklady, přičemž informování bylo nesprávné a v rozporu s nashromážděnými důkazními prostředky, a když šlo o problematiku doručování písemností. Žalobce trvá na tom, že žalovaného opakovaně upozorňoval na to, že osoba Z. F. není jeho zástupcem, jmenovaný nebyl nikdy oprávněn přebírat písemnosti. Žalovaný však nereagoval a výzvy opakovaně zasílal Z. F. Posledním upozorněním a výzvou ze strany žalobce k řádnému doručování byla jeho výzva ze dne 4.4.2018. Žalobce doplnil, že jeho místně příslušný správce daně Finanční úřad pro Hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2, shledal plnou moc, na jejímž základě byl Z. F. považován žalovaným za zástupce žalobce, za nedostatečnou a vyzval k odstranění vad této plné moci ze dne 6.4.2017, neboť dle odůvodnění této výzvy neobsahuje předmětná plná moc rozsah zmocnění ani přesnou identifikaci zmocněnce.
5. Žalovaný uznal vadu v doručování, třebaže byl žalobce s písemnostmi obeznámen, v podání ze dne 16.4.2018, č.j. 781686/18/2809-6052-609246. Žalobce proto zaslal žádost žalovanému dne 20.4.2018 o sdělení postupu ve věci doručování. Dostalo se mu písemné odpovědi dne 20.4.2018, v níž je opět uznán nesprávný způsob doručování. Dne 30.4.2018 podal žalobce stížnost na nesprávný postup v doručování, kde opět uvedl, že Z. F. nikdy nebyl jeho zmocněncem pro předmětné daňové řízení. Žalobce tvrdil, že je třeba nově stanovit běh lhůt, na které je vázán výkon práv a povinností daňového subjektu v daňovém řízení. Podle žalobce žalovaný zvolil absurdní postup, když zopakoval toliko doručování písemností, avšak se stanovenou původní lhůtou, když tato lhůta již uplynula. Tím bylo fakticky znemožněno žalobci reagovat na zaslání podání. Žalobce znovu podal žádost o prodloužení lhůty k opakovaně doručovaným písemnostem nejméně do doby, než bude rozhodnuto nadřízeným orgánem žalovaného o jeho stížnosti. Tuto žádost podal žalobce dle svého tvrzení dne 30.4.2018. S jejím vyřízením byl seznámen vyrozuměním ze dne 4.5.2018, které obdržel společně s rozhodnutím o zastavení, o němž již bylo psáno výše. V tomto vyrozumění žalovaný připustil, že svým postupem při doručování porušil ust. § 39 a násl. daňového řádu. Proti tomuto vyrozumění, byť žalobce je přesvědčen, že daňové řízení bylo ve svém celku zastaveno, podal žalobce proti vyrozumění o vyřízení stížnosti dne 16.5.2018 žádost o prošetření jejího vyřízení. Žalobce namítal nezákonný postup žalovaného, který zopakoval toliko doručení předmětných písemností bez stanovení nových lhůt, když původní lhůty již marně uplynuly. V důsledku tohoto postupu bylo například způsobeno, že se žalobce dozvěděl o výsledku svědka J. K. konaného dne 11.5.2017 až dne 9.5.2017 ve večerních hodinách, proto se výsledku nemohl osobně zúčastnit. Svou osobní účast na výsledku považoval přitom za zásadní. Žalobce tedy tímto prokazuje, že v důsledku nezákonného doručování došlo ke krácení jeho práv.

6. Žalobce dne 17.5.2018 podal žádost o stanovení 60denní lhůty k vyjádření k výše uvedenému výsledku kontrolního zjištění, a to pouze z procesní opatrnosti, neboť měl za to, že daňové řízení bylo zastaveno. Žalovaný přitom rozhodnutím ze dne 23.5.2018 stanovil žalobci lhůtu pouze 15 dnů, což považuje žalobce za gradaci nezákonného krácení práv na straně žalobce. Kontrolní zjištění mělo totiž 73 stran textu, proto lhůtu nelze považovat za přiměřenou podle ust. § 88 odst. 3 daňového řádu.
7. K samotné povaze rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 4.5.2018 žalobce poukazuje na ust. § 101 odst. 1 daňového řádu, které stanoví, že správce daně rozhodnutím ukládá povinnosti nebo přiznává práva nebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem. Dále poukázal na to, že rozhodnutí obsahuje výrok, odůvodnění a poučení podle ust. § 102. V dané věci přitom žalovaný rozhodoval podle ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Žalobce tvrdí, že s ohledem na ust. § 36 odst. 1, 2, 3 a 6 daňového řádu je podle něj zjevné, že účelem rozhodnutí o zastavení nebylo pouze vypořádání se s žádostí o prodloužení, jak žalovaný uvádí v samotném odůvodnění tohoto rozhodnutí, nýbrž žalovaný rozhodl o zastavení celého daňového řízení s odkazem na to, že v řízení nelze pokračovat z důvodů, které stanoví zákon, což dle žalobce nemůže být ust. § 36 daňového řádu. Dále poukazuje na to, že rozhodnutí obsahuje poučení, v němž je připuštěno odvolání, přičemž proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty nelze podle ust. § 36 odst. 6 daňového řádu uplatnit opravné prostředky. Z těchto argumentů tedy žalobce vyvozuje, že rozhodnutím žalovaného ze dne 4.5.2018 bylo zastaveno celé daňové řízení, které bylo zahájeno daňovou kontrolou daně z přidané hodnoty ze dne 8.3.2017. Žalobce proto tvrdí, že se jedná o nezákonný zásah a odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz), zejména na rozsudek ze dne 8.12.2008, ve věci 2 Aps 6/2007. Žalobce zde dovozuje, že lze uplatnit ochranu před nezákonným zásahem ve věci úkonu správce daně, který není žalovatelným rozhodnutím podle § 65 s.ř.s., avšak znamená výrazný zásah do práv daňového subjektu. Žalobce ještě odkazuje na judikaturu NSS (rozsudky ze dne 9.12.2005 ve věci sp.zn. 5 Afs 43/2004, usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31.8.2008, č.j. 2 Afs 144/2004-110, rozsudek NSS ze dne 17.4.2007, sp.zn. 8 Aps 2/2007), z nichž vyplývá, že pokud bylo řízení pravomocně zastaveno, nesmí v něm být pokračováno, tedy nesmí být činěny procesní úkony, které mají zajišťovat průběh řízení směřujícího k vydání rozhodnutí.
8. Žalobce proto tvrdí, že v důsledku shora uvedeného rozhodnutí žalovaného ze dne 4.5.2018, č.j. 1024999/18/2809-60562-609246 došlo ke skončení daňového řízení, a to jeho zastavením. Žalobce se ve svém postupu, kdy se domáhá ochrany svých veřejných subjektivních práv, odkazuje na rozsudek ze dne 14.10.2008, č.j. 9 Afs 110/2007-113 a ve vztahu k objektivní stránce protiprávního jednání, resp. k jeho přičitatelnosti, kdy zásah negativně zasahuje a projevuje se ve sféře práv žalobce, odkazuje na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23.3.2005, sp.zn. 6 A 25/2002. Dále žalobce poukazuje na čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, ze kterého plyne, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Žalobce má za to, že v dané věci došlo postupem žalovaného po právní moci uvedeného rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 4.5.2018 k nezákonnému postupu a za to, že v dané věci jsou splněny podmínky pro úspěšné domáhání se ochrany před nezákonným zásahem, jak je charakterizoval NSS např. v rozsudku ze dne 17.3.2005, č.j. 2 Aps 1/2005-65, neboť žalobce je přímo krácen na svých právech nezákonným zásahem žalovaného, které není rozhodnutím a které bylo zaměřeno přímo proti žalobci nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo.

9. Žalobce doplnil, že žalovaný reagoval na jeho poslední žádost o prodloužení lhůty ze dne 7.6.2017, když telefonicky sdělil své souhlasné stanovisko. Ještě uvedl, že ve výsledku kontrolního zjištění na straně 25 je uvedeno: „*Prodloužení lhůty bylo dále stvrzeno tím, že správce daně nevydal rozhodnutí, kterým nebylo žádosti vyhověno, čímž platí, že žádosti vyhověno bylo (§ 36 odst. 3 daňového řádu).*“ Tedy žalovaný obdobné žádosti o prodloužení lhůty vyhověl a odkazuje na správné ustanovení daňového řádu. Žalobce ještě pro úplnost uvádí, že rozhodnutí ze dne 4.5.2018 nelze považovat za nicotné, protože obsahuje veškeré náležitosti, bylo vydáno do 30 dnů ode dne, kdy byla žádost o prodloužení doručena správci daně a dle žalobce je zřejmé, že žalovaný celé daňové řízení zastavil pro výše popsané vady doručování. Žalobce totiž má za to, že žalovaný shledal takové vady řízení, pro něž muselo být daňové řízení zastaveno. Žalobce tvrdí, že žalovaný se pouze účelově snaží tvrdit, že rozhodnutí o zastavení se vztahuje pouze na část řízení. To ovšem žalobce odmítá, neboť dílčím řízením se podle § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu rozumí řízení nalézací, a to vyměřovací, resp. doměřovací, a proto nebylo možno zastavit cokoliv jiného než samotné daňové řízení s uvedeným kmenovým číslem. Dílčí řízení totiž nebylo vedeno.
10. Žalobce proto požadoval, aby soud určil nezákonnost postupu žalovaného, který dle něho spočíval v tom, že se žalovaný dne 11.5.2018 dostavil k žalobci za účelem seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění č.j. 1048338/18/2809-60526-609246, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, předložil mu jej k vyjádření a současně vyzval žalobce, aby požádal o stanovení lhůty k vyjádření se k takovému výsledku kontrolního zjištění. Při jednání soudu dne 7.11.2018 žalobce do protokolu upřesnil návrh výroku tak, že požaduje vyslovení zákazu žalovanému pokračovat v nezákonném zásahu, který má spočívat ve vedení daňové kontroly po nabytí právní moci rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 4.5.2018, č.j. 1024999/18/2809-60562-609246. Důvodem je přesvědčení žalobce, že bylo daňové řízení podle ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastaveno, tudíž v něm nelze fakticky pokračovat.
11. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě popřel nezákonnost svého procesního postupu po právní moci rozhodnutí ze dne 4.5.2018. Žalovaný trvá na tom, že z výroku uvedeného rozhodnutí, jakož i z jeho odůvodnění, je naprosto zřejmé a nezpochybnitelné, že se rozhodnutí vztahuje pouze k řízení ve věci žádosti daňového subjektu ze dne 30.4.2018, tj. k žádosti o prodloužení lhůty, nikoliv k celému postupu daňové kontroly nebo jinému řízení, jak se snaží žalobce dovozovat. Tvzení o zastavení daňového řízení považuje žalovaný za zcela absurdní, má za to, že se jedná toliko o snahu žalobce zamezit dokončení daňové kontroly a dodatečnému stanovení daně. Žalovaný tvrdí, že postupuje v rámci daňové kontroly v součinnosti se žalobcem a proto není žalobce žádným způsobem krácen na svých právech. Připouští, že v průběhu daňové kontroly došlo k nesprávnému doručování některých písemností, což bylo způsobeno chybným postupem místně příslušného správce daně Finančního úřadu pro Hlavní město Prahu, Územního pracoviště Praha 2. Dle žalovaného však tímto nesprávným postupem nebyl žalobce nikterak krácen na svých právech. Žalovaný doplnil, že věc byla napadena i stížností ze strany žalobce, která byla správcem daně vyřízena vyrozuměním č.j. 1313894/18/2809-60562-60149. Prošetření této stížnosti nyní řeší Odvolací finanční ředitelství.
12. K postupu v doručování žalovaný uvedl, že od místně příslušného správce daně měl k dispozici plnou moc, kterou žalobce zmocnil dne 20.3.2017 k zastupování Z. F. Tato plná moc byla u místně příslušného správce daně uplatněna 6.4.2017 a dle žalovaného je

zřejmé, že se jedná o generální plnou moc. Proto byla s tímto zástupcem žalobce zahájena daňová kontrola a bylo mu v průběhu daňového řízení doručováno, resp. byly mu doručovány písemnosti včetně výzvy k prokázání skutečností. Žalovaný jako správce daně provádějící postup daňové kontroly se dozvěděl až po opakovaných dotazech u místně příslušného správce daně o změně v zastupování, a to až ke dni 4.4.2018, kdy žalobce vyzval žalovaného, aby komunikoval přímo s ním. Tedy až v tento den se žalovaný dozvěděl o tom, že místně příslušný správce daně vyzval žalobce k odstranění vady této plné moci. Žalovaný proto tvrdí, že není pravdou, že by žalobce žalovaného opakovaně upozornil na to, že pan Z. F. není v dané věci zástupcem žalobce. Trvá na tom, že při zahájení daňové kontroly a rovněž v jejím dalším průběhu žalobce reagoval na písemnosti zaslané panu Z. F. Po uvedeném upozornění ze strany žalobce žalovaný žalobci zaslal sdělení, jehož přílohou byly písemnosti, které byly nesprávně doručovány. Žalobce trvá na tom, že jediná lhůta, která byla žalobci stanovena, byla lhůta stanovená výzvou k prokázání skutečností č.j. 11199171/17/2809-60562-609246, na kterou reagoval sám žalobce. Tedy je zřejmé, že i když byla doručena tato výzva panu Z. F., byl žalobce o této výzvě informován, resp. mu byla doručena. Žalovaný v tomto ohledu odkázal na ust. § 51 odst. 3 daňového řádu, podle kterého lze doručení prokázat i jinak, např. tím, že je z postupu adresáta zjevné, že mu bylo doručeno. Vzhledem k tomu, že žalobce podal žádost o prodloužení lhůty k opakovaně doručným písemnostem, zastavil žalovaný ve věci této žádosti řízení uvedeným rozhodnutím. Dále byla žalobci stanovena lhůta 15 dnů k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, s nímž byl seznámen dne 11.5.2018. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém však dosud Odvolací finanční ředitelství nerozhodlo. Dne 13.6.2018 podal žalobce vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v rozsahu 100 stran. Daňová kontrola nebyla dosud ukončena.

13. Žalovaný se ještě vyjádřil k údajnému zkrácení práva žalobce v tom smyslu, že se nemohl účastnit svědecké výpovědi pana J. K., když má za to, že žalobci nic nebránilo v tom, aby kontaktoval žalovaného a požádal o přeložení výsledku na jiný termín. K údajné gradaci nezákonnosti postupu žalovaný uvedl, že žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, kterou podal žalobce až po odvolání, bylo vyhověno. Žalovaný se ještě vyjádřil k důvodům rozhodnutí ze dne 4.5.2018, když ve vztahu k těm písemnostem, jimiž nebyla stanovena žádná lhůta, nutně zastavil řízení, a to v souladu s odbornou literaturou (Lichnovský a kol., Daňový řád, Komentář, 2. vydání. Praha: C.H. Beck, 2011, strana 251: „Zastavení řízení se nabízí všude tam, kde pokračování v řízení spojené s případným vydáním rozhodnutí by bylo neúčelné, anebo právně a fakticky neuskutečnitelné.“). Žalovaný zopakoval, že jedinou písemností, ve které byla stanovena lhůta a která byla nesprávně doručena Z. F., je výzva k prokázání skutečností č.j. 1024999/18/2809-60562-609246, u níž však bylo prokázáno, že byla žalobci doručena, resp. že se s ní seznámil, proto nebylo nutno stanovit novou lhůtu, neboť žalobce na tuto výzvu reagoval. Pokud se žalobce vyjádřil k tomu, že v obdobné žádosti o prodloužení lhůty žalobce postupoval podle ust. § 36 daňového řádu, tak k tomu žalovaný uvádí, že se jednalo o jinou situaci, neboť žádost v tomto popisovaném případě byla podána včas před uplynutím stanovené lhůty, proto bylo postupováno podle ust. § 36 daňového řádu. Závěr žalobce, který tvrdí, že daňové řízení bylo uvedeným rozhodnutím ze dne 4.5.2018 zastaveno, je dle žalovaného pouze účelovou fabulací žalobce a nevyplývá to z žádné písemnosti žalovaného. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.
14. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž setrval na svém právním názoru o nezákonnosti postupu žalovaného, který zasahuje do jeho práv, přičemž zdůraznil, že není

pravdou, že by podstatná část jeho zdanitelných plnění přijatých v kontrolovaném zdaňovacím období nebyla fakticky uskutečněna a odkázal na znalecký posudek soudního znalce Doc. Ing. J. R., CSc., ze dne 8.6.2018, tedy vyjadřoval se k okolnostem rozhodným pro případné doměření či nedoměření DPH. Žalobce rovněž doplnil, což soud považuje za okolnosti jdoucí zcela nad rámec předmětu řízení, že řízení mělo být vedeno proti společnosti Socialove s.r.o., neboť této žalobce za poskytnuté zdanitelné plnění prokazatelně zaplatil. Žalobce přitom odmítá objektivní odpovědnost za to, že jiný daňový subjekt nedostojí svým daňovým povinnostem, přičemž tato společnost nebyla v rozhodné době registrována jako nespolehlivý plátcce DPH. Jako účelové tvrzení považuje žalobce tvrzení žalovaného, že se pouze snaží zamezit dokončení daňové kontroly a dodatečnému stanovení daně. Žalobce zopakoval svoji právní argumentaci o tom, že úmyslem správce daně v rozhodnutí ze dne 4.5.2018 bylo zastavit celé daňové řízení, pokud by hodlal zastavit pouze část daňového řízení, musel by postupovat podle ust. § 106 odst. 2 daňového řádu, nikoliv podle ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Žalobce tvrdí, že o prodloužení lhůty, resp. o žádosti, musí správce daně podle § 36 daňového řádu rozhodnout tak, že prodloužení lhůty povolí, nebo této žádosti nevyhoví. Nadto, jak již uvedl, opravný prostředek proti rozhodnutí správce daně není podle § 36 odst. 6 daňového řádu přípustný. Avšak žalovaný v předmětném rozhodnutí opravný prostředek výslovně uvedl. Žalobce tedy trvá na svém názoru, že žalovaný uzavřel, že není schopen zhojit vady v dosavadním postupu a proto celé daňové řízení předmětným rozhodnutím zastavil. Žalobce v závěru svojí repliky uvedl, že si je vědom rozsahu svého podání, kdy je nad rozsah merita projednávané věci, nicméně měl za to, že vyjasnění těchto souvisejících okolností je ku prospěchu věci.

15. Jak již bylo uvedeno, soud přezkoumal postup žalovaného, když v tomto soudním řízení rozhoduje podle § 87 odst. 1 s.ř.s. podle skutkového stavu k datu vydání soudního rozhodnutí. Ve věci se uskutečnilo soudní jednání dne 7.11.2018, kdy **žalobce upřesnil návrh výroku tak, že požadoval vyslovení zákazu žalovanému pokračovat v nezákonném zásahu, tj. ve vedení daňové kontroly po nabytí právní moci rozhodnutí ze dne 4.5.2018, č.j. 1024999/18/2809-60562-609246.** Při jednání soudu obě strany výslovně uvedly, že žádné důkazní návrhy nevznáší, tudíž dokazování nebylo prováděno.
16. Krajský soud se nejprve vyjadřuje k přípustnosti žaloby. Vzhledem k tomu, že se jedná o rozhodnutí o zastavení řízení, kterým žalobci nevznikla žádná procesní práva, ani nebylo žádným způsobem zasazeno do jeho sféry veřejných práv, nejedná se o rozhodnutí podle ust. § 65 s.ř.s., tedy není přípustná žaloba proti tomuto rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žalobce tvrdí nezákonnost postupu žalovaného v jeho procesních krocích po právní moci tohoto rozhodnutí, shledal krajský soud žalobu na nezákonnost postupu žalovaného ve smyslu ust. § 82 s.ř.s. na ochranu před nezákonným zásahem za přípustnou. Pokud jde o posouzení důvodnosti žaloby, uvádí soud následující argumentaci.
17. Právní úprava daňového řízení je uvedena v daňovém řádu, a to ve vztahu k posuzování žádosti o prodloužení lhůty v § 36 daňového řádu. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon. Dále stanoví zákonodárce v tomto ust. § 36 daňového řádu další postup, a to zejména v odstavci 3 uvedeného zákonného ustanovení, když stanoví, že nevydává-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena

nebo nevydál-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. Dále je v § 36 odst. 6 daňového řádu uvedeno, že proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty nelze uplatnit opravné prostředky. V uvedeném ust. § 36 daňového řádu je tedy uveden postup pro rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty v případech, kdy byla podána žádost, pokud ještě lhůta, o jejíž prodloužení se jedná, běží. Tato podmínka vyplývá z citovaného ustanovení § 36 odst. 1 daňového řádu.

18. V dané věci je však nesporné, že žádost o prodloužení lhůty byla podána až po uplynutí této lhůty, a to dne 30.4.2018, zatímco lhůta dle výzvy č.j. 1024999/18/2809-60562-609246, uplynula dne 30.6.2017. Tedy nebyla splněna základní podmínka podle ust. § 36 odst. 1 daňového řádu k tomu, aby správce daně mohl povolit, a to případně pouze ze závažného důvodu, prodloužení této lhůty. Tedy správce daně podle ust. § 36 daňového řádu postupovat nemohl. Za této situace postupoval správce daně správně podle ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, které upravuje zastavení řízení a přímo stanoví, že správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže nelze v řízení pokračovat z důvodů, které stanoví zákon. Žalovaný proto dovedl, že z ust. § 36 daňového řádu vyplývá, že lze povolit ze závažného důvodu prodloužení lhůty pouze, byla-li žádost podána před uplynutím lhůty, o jejíž prodloužení se jedná, tedy dovedl, že je splněna podmínka ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, že v řízení nelze pokračovat z důvodů, které stanoví zákon, neboť byla žádost podána po uplynutí této lhůty. Současně uvedl, že ve vztahu k ostatním písemnostem, o jejichž doručování se jednalo, nebyla dána možnost rozhodovat o prodloužení lhůty, neboť v těchto písemnostech žádná lhůta určena nebyla. Tyto okolnosti žalobce sám nespornoval. Žalovaný poučil žalobce podle ust. § 109 odst. 3 a 4 daňového řádu, že proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání, a to do 30 dnů ode dne jeho doručení. Žalovaný tedy zvolil toto poučení ve prospěch žalobce, tedy přípustnost odvolání, neboť vydal rozhodnutí podle ust. § 106 daňového řádu o zastavení řízení, nikoliv rozhodnutí podle § 36 daňového řádu, jímž by rozhodoval tak, že prodloužení lhůty povolí, nebo nepovolí. Jinak řečeno, žalovaný nerozhodoval věcně o povolení lhůty, ale řízení zastavil pro nesplnění podmínek vyplývajících *a contrario* z ust. § 36 daňového řádu.
19. Dle názoru krajského soudu je, jak z výroku uvedeného rozhodnutí, kde je výslovně předmět řízení vymezen jako věc žádosti o prodloužení lhůty k opakovaně doručovaným písemnostem, (žádost evidovaná pod č.j. 999787/18/2809-60562-609246, doručena správci daně dne 30.4.2018), tak z odůvodnění rozhodnutí a současně rovněž z poučení, kdy je připuštěno odvolání v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 daňového řádu, zcela nepochybné, že správce daně, tedy žalovaný, rozhodoval právě a pouze o věci žádosti o prodloužení lhůty doručené správci daně dne 30.4.2018, nikoliv o zastavení daňového řízení, které bylo zahájeno daňovou kontrolou dne 8.3.2017 na daň z přidané hodnoty za měsíční zdaňovací období leden až prosinec roku 2016. Nelze souhlasit s argumentací, kterou předestřel žalobce, tedy že bylo zastaveno daňové řízení a že veškeré další procesní kroky správce daně, tj. žalovaného, jsou v daňovém řízení v rozporu se zákonem. To, zda má, nebo nemá být doměřena daň, je, jak si žalobce správně uvědomuje, jak vyplývá z jeho repliky, věcí dalšího postupu a výsledku daňového řízení, který případně bude podléhat opravným prostředkům podle daňového řádu a případně rovněž podle s.ř.s. Okolnosti, které žalobce poměrně obsáhle v žalobě a rovněž tak v replice k vyjádření žalovaného popsal, tj. jistá

pochybení v doručování, která žalovaný připustil, nejsou důkazem o tom, že bylo rozhodnuto o zastavení daňového řízení. Tyto okolnosti nicméně mohou být předmětem zvážení, zda bude, nebo nebude daň doměřena v souladu se zákonem, resp. zda tyto vady řízení mohou mít vliv na zákonnost případného dodatečného stanovení daně.

20. Ke shora uvedené judikatuře žalobce, z níž vyplývá, že nemůže být fakticky pokračováno v řízení, které bylo pravomocně zastaveno, proto musí krajský soud uvést, že tato judikatura není v dané věci aplikovatelná, nýbrž je zcela lichá, a to právě proto, že v této věci k zastavení daňového řízení rozhodnutím žalovaného ze dne 4.5.2018 nedošlo. Není přitom ani úkolem krajského soudu hodnotit to, zda plná moc, která byla udělena Z. F., byla dostatečná pro to, aby byl učiněn závěr, zda bylo řádně doručováno či zda bylo zřejmé, že této osobě jako zástupci žalobce doručováno být v souladu se zákonem nemělo. Podstatné pro posouzení důvodnosti žaloby v této věci je výhradně posouzení toho, zda žalovaný svými procesními kroky zasahuje nezákonně do veřejného práva žalobce, a to právě z důvodu, že jeho rozhodnutí ze dne 4.5.2018 má být rozhodnutím, kterým mělo být zastaveno daňové řízení. Jak již uvedeno, krajský soud tuto interpretaci žalobce nesdílí. Naopak považuje za zcela jednoznačné, že tímto rozhodnutím bylo zastaveno řízení ve věci žádosti o prodloužení lhůty k opakovaně doručovaným písemnostem, jak jednoznačně vyplývá z výroku, odůvodnění i poučení tohoto rozhodnutí žalovaného. Nelze přitom sdílet ani argumentaci žalobce o tom, že mělo být postupováno podle ust. § 106 odst. 2, neboť není splněna ta zákonná podmínka, že by se důvod zastavení řízení týkal jen části jeho předmětu. Důvod zastavení se totiž týká této žádosti ve vztahu ke všem písemnostem. Ve vztahu k některým z nich proto, že v nich žádná lhůta nebyla stanovena, a ve vztahu k výzvě k prokázání skutečností proto, že tato lhůta již uplynula.
21. Krajský soud tedy činí ten rozhodný závěr pro posouzení důvodnosti žaloby, že rozhodnutím žalovaného ze dne 4.5.2018, č.j. 1024999/18/2809-60562-609246, bylo rozhodnuto o žádosti o prodloužení lhůty k opakování doručovaných písemností, která byla doručena správci daně dne 30.4.2018, nikoliv o zastavení daňového řízení, tedy tímto rozhodnutím nebylo skončeno daňové řízení, a proto další postup žalovaného nelze považovat za faktický postup po pravomocném skončení daňového řízení, jak tvrdí žalobce. Ostatně není důvodu, aby toto jednoznačné rozhodnutí bylo vykládáno jakýmkoliv jiným způsobem, a to podpůrně i s odkazem na zásadu presumpce správnosti správního rozhodnutí. Krajský soud nadto odkazuje i na přílehlavý judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 3.9.2008, č.j. 1 Afs 126/2008-58, v němž byl přijat tento právní názor: *„Žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání se správce daně může věcně zabývat jen v případě, že daňové přiznání dosud nebylo podáno (§ 40 odst. 6 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Požádá-li však daňový subjekt o prodloužení lhůty až poté, co daňové přiznání podal, je namíste řízení o žádosti zastavit (§ 27 odst. 1 citovaného zákona). I zastavení řízení patří k zákonným formám rozhodnutí o žádosti; fikce vyhovění žádosti tak nenastane jen proto, že o žádosti nebylo rozhodnuto věcně (tj., zamítnutím).“* Podle tohoto rozhodnutí, které bylo přijato ve vztahu k postupu správce daně podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, bylo zastavení řízení namíste, pokud nebylo možno rozhodnout věcně, neboť žádost byla podána až po uplynutí lhůty, a rovněž je toto způsobem, jak předejít fikci, kterou předpokládá zákon, pokud není o žádosti věcně rozhodnuto. V daňovém řádu je přitom zakotvena obdobná právní úprava, a to v § 36 odst. 3 daňového řádu. Pokud by správce daně nerozhodl do 30 dnů, mohl by žalobce zastávat ten právní názor, že žádosti bylo vyhověno fikcí podle ust. § 36 odst. 3 daňového řádu. Proto je postup žalovaného, který řízení o podání této žádosti zastavil podle ust. §

106 odst. 1 daňového řádu, v souladu se zákonem a současně se jeví jako dostatečně transparentní způsob rozhodování, jímž je zabráněno případné polemice, zda fikci dle ust. § 36 odst. 3 daňového řádu brání ta skutečnost, že žádost byla doručena správci daně až po uplynutí původně určené lhůty (případně zákonem stanovené lhůty). Tedy rovněž s odkazem na uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu nemůže argumentace žalobce obstát. Pro úplnost krajský soud uvádí, že není jeho úkolem dovozovat, zda žalobce byl přesvědčen o správnosti svého právního názoru či zda tuto argumentaci využil účelově k zamezení případného doměření DPH, jak tvrdí žalovaný.

22. Z uvedených důvodů krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, neboť se nejedná o zásah správce daně proti žalobci, který by požíval právní ochrany podle ust. § 82 a násl. s.ř.s. Soud proto podle ust. § 87 odst. 3 s.ř.s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
23. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení při jednání soudu výslovně vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: <http://www.nssoud.cz>.

Pardubice 14. listopadu 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu