



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. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **K. T.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 29. 6. 2012, č. j. 9832/12-1301-708772, č. j. 9833/12-1301-708772, č. j. 9835/12-1301-708772, č. j. 9836/12-1301-708772, č. j. 9837/12-1301-708772, a č. j. 9838/12-1301-708772,

t a k t o :

- I. V řízení **se pokračuje.**
- II. Žaloba **se zamítá.**
- III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – dodatečné platební výměry – Finančního úřadu v Ivančicích (dále též „správce daně“) ze dne 1. 6. 2011, č. j. 41302/11/294971700870, č. j. 41312/11/294971700870, č. j. 41439/11/294971700870, č. j. 41440/11/294971700870, č. j. 41444/11/294971700870, a č. j. 41448/11/294971700870. Těmito rozhodnutími správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005, 1. čtvrtletí

2006, 3. čtvrtletí 2006, 4. čtvrtletí 2006, 1. čtvrtletí 2007 a 3. čtvrtletí 2007 v celkové výši 6 305 987 Kč a současně (třemi posledně uvedenými rozhodnutími) žalobkyni vyrozuměl o povinnosti uhradit penále v celkové výši 1 151 654 Kč.

[2] K uvedenému shrnutí nutno dodat, že s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tedy dnem 1. 1. 2013, došlo k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství, nástupcem Finančního úřadu v Ivančicích se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. V dalším textu tohoto rozsudku proto výrazy „žalovaný“ a „správce daně“ označují *promiscue* jak původní, tak nástupnické orgány finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

[3] Pokud jde o označení osoby žalovaného, je třeba konstatovat, že žalobkyně v žalobě žalovaného určila takto: „Česká republika, Finanční ředitelství v Brně, Finanční úřad v Ivančicích“. Podle § 33 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), je žalovaným ten, o němž to stanoví zákon. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. je osoba žalovaného určována ustanovením § 69 s. ř. s., podle něhož je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. V řízení o podané žalobě tak bylo jediným žalovaným Finanční ředitelství v Brně, a posléze Odvolací finanční ředitelství.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[4] Ve včas podané žalobě žalobkyně uvedla, že veškerá rozhodnutí správních orgánů byla vydána na základě téže daňové kontroly. Žalovaný pochybil při doručování napadených rozhodnutí. Žalobkyně měla po celou dobu daňových řízení zástupce Ing. J. T., žalovaný mu měl doručovat do vlastních rukou. Rozhodnutí však byla dne 13. 7. 2012 na adrese B. 33 toliko vložena do schránky. Zástupce tedy osobně nepotvrdil, že napadená rozhodnutí převzal. Tento způsob oznámení je však vyloučen ustanoveními § 44 odst. 4 ve spojení s § 47 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Mimo to bylo žalovanému v době doručování známo, že se zástupce žalobkyně již od dubna 2012 nachází v nemocničním léčení a od 28. 5. 2012 je hospitalizován v psychiatrické léčebně v Havlíčkově Brodě. Do dne podání žaloby tak nebyla napadená rozhodnutí řádně doručena a nemohla tudíž nabýt účinnosti, což je důvodem pro jejich zrušení.

[5] Další vadou je, že daňovou kontrolu provedl místně nepříslušný správce daně, a to Finanční úřad Brno III. Námitku místní nepříslušnosti tohoto správce daně přitom žalobkyně uplatnila již v průběhu daňového a následně ji precizovala v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Pověření kontrolujícího správce daně nebylo učiněno zákonným způsobem. Meritem věci je to, že v rozporu s judikaturou správních soudů žalobkyně nebyla včas a přiměřeně k době provádění daňové kontroly seznámena s důvody pověření (v této souvislosti žalobkyně citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007-106). Daňová kontrola coby podklad napadených rozhodnutí tak byla nezákonná, což je důvodem pro jejich zrušení.

[6] Žalobkyně dále uvedla, že před vydáním napadených rozhodnutí žalovaného došlo k prekluzi práva správce daně na stanovení daně. Tuto námitku ostatně uplatnila již

v daňovém řízení, a to podáním (stížností) ze dne 1. 1. 2012, jež žalovaný posoudil jako součást odvolání. Daňová kontrola byla zahájena dne 10. 12. 2008. Ve smyslu tehdy účinného § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tak prekluzivní lhůta pro stanovení daně počala běžet dnem 1. 1. 2009 a marně uplynula dnem 31. 12. 2011. Lhůty pro vyměření předmětných daňových povinností počaly běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Jsou nepochybně lhůtami hmotněprávními. K jejich uplynutí přihlíží z úřední povinnosti jak správní orgány, tak soudy.

[7] Z výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného, stejně jako rozhodnutí správce daně, zrušil.

III. Shrnutí obsahu vyjádření žalovaného k žalobě

[8] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a setrval na své předchozí argumentaci. K jednotlivým žalobním bodům pak uvedl, že k prekluzi práva správce daně stanovit daň nedošlo. Běh této lhůty odvíjející se od zahájení daňové kontroly sice měl skončit dnem 31. 12. 2011, v posledních 12 měsících této lhůty však došlo k oznámení rozhodnutí správce daně o stanovení daně, čímž se běh této lhůty dle § 148 odst. 2 ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu prodloužil o jeden rok, tedy do 31. 12. 2012. V této lhůtě pak rozhodnutí nabylo právní moci. Rozhodnutí žalovaného přitom byla řádně doručena zástupci žalobkyně Ing. J. T. dne 6. 8. 2012, o čemž svědčí řádně vyplněná doručenka. Poté, co se žalovanému vrátila doručenka s vyznačením vložení zásilky do schránky, zaslal rozhodnutí znovu, a to jak zástupci žalobkyně (převzato dne 6. 8. 2012), tak nad rámec zákona i žalobkyni samotné (převzato dne 20. 8. 2012), aby mohla se svým zástupcem konzultovat další postup. Na faktu doručení ničeho nemění, že byl zástupce žalobkyně hospitalizován. Je na žalobkyni, jakého zástupce si zvolí.

[9] Daňovou kontrolu pak provedl pověřený správce daně – Finanční úřad Brno III. S pověřením ze dne 5. 10. 2010 byla žalobkyně včas seznámena, a to ve dnech 15. 12. 2010, 29. 12. 2010 a 7. 1. 2011. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly změnila bydliště, čímž byl dán důvod ke změně místní příslušnosti správce daně. V té době Finanční úřad Brno III již dva roky vedl daňovou kontrolu. Bylo by tudíž nevhodné, aby tuto kontrolu dokončoval jiný správce daně.

[10] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání účastníků řízení

[11] V replice k vyjádření žalovaného ze dne 21. 11. 2012 žalobkyně uvedla, že její zástupce podáním ze dne 7. 8. 2012 (podaným k poštovní přepravě dne 13. 8. 2012) namítl nedoručení napadených rozhodnutí a současně navrhl pokračování v řízení až po ukončení jeho léčby. Žalovaný mu tedy mohl doručit znovu a řádně, nikoli hromadným podáním, na jehož doručence bylo pouze rukou dopsáno, jaká rozhodnutí měla zásilka vlastně obsahovat. K námitce prekluze pak žalobkyně obsáhle argumentovala k otázkám konkurence „staré“ a „nové“ úpravy správy daní a k intertemporálním účinkům § 264 odst. 4 daňového řádu

s tím, že instrumenty přerušení daně zavedené daňovým řádem (§ 148) nemohou dopadat na běh prekluzivní lhůty rozběhlé za účinnosti přechozího zákona o správě daní a poplatků. Poukázala též na skutečnost, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu dne 10. 12. 2008, tedy pouhých 21 dnů před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2005.

[12] V podání ze dne 20. 5. 2014 označeném jako *Doplnění žaloby o judikatorní rozhodnutí* dále žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2014, č. j. 2 Afs 69/2012-124 (vydaný taktéž v její věci), dle něž všechny náležitosti doručení prokazuje správce daně (bod I.). K zákazu retroaktivního působení pozdější právní úpravy pak poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11 (bod II.). Pod body III.–VI. podání argumentovala judikatorními závěry k otázce hmotněprávního posouzení, důkazních povinností správce daně [zejména ve vztahu k § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a přechodu důkazního břemene při stanovení daně, použití předmětu přijatého zdanitelného plnění k další ekonomické činnosti a nicotnosti rozhodčího nálezu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 1438/07 včetně dopadu na navazující rozhodnutí soudu o nařízení exekuce.

[13] K uvedenému se žalovaný vyjádřil podáním ze dne 26. 6. 2014. Opětovně poukázal na řádně vyplněnou doručenkou prokazující převzetí rozhodnutí zástupcem žalobkyně dne 6. 8. 2012. Tomu přitom byla rozhodnutí vložena do schránky již dne 2. 7. 2012, což žalobkyně ani nezpochybňuje, naopak odkazuje na obálku s podacím razítkem „02. 07. 2012“. O doručení dne 6. 8. 2012 přitom svědčí nejen doručenka, ale též podací list České pošty, s. p., ze dne 2. 8. 2012, v němž jsou řádně vypsána čísla jednací sedmi doručovaných písemností, jež jsou shodně uvedena i na doručence (z toho je šest nyní žalobou napadených rozhodnutí). K argumentaci ohledně retroaktivity ustanovení daňového řádu konstatoval, že se jedná toliko o retroaktivitu nepravou. K bodům III.–VI. podání žalobkyně ze dne 20. 5. 2014 žalovaný uvedl, že se jedná o žalobní body, které nebyly uplatněny v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby.

[14] V podání ze dne 5. 8. 2014 žalobkyně opětovně polemizovala se žalovaným ohledně otázky doručení rozhodnutí a retroaktivity ustanovení daňového řádu. Dodala, že žalovaný mohl o dovoláních rozhodnout do 31. 12. 2011, měl na to minimálně 5 měsíců. Uvedla též, že argumentace judikaturou nepodléhá koncentrační a dispoziční zásadě.

[15] V podání ze dne 27. 11. 2015 žalobkyně uplatněnou argumentaci rozhojnila o obsáhlý právní rozbor nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14. S řadou judikatorních odkazů zdůraznila, že nálezy by neměly sloužit ke krytí liknavosti správce daně. V daňovém řízení přitom docházelo ke zcela neodůvodněným průtahům. Pod bodem IV. podání pak žalobkyně uvedla, že správce daně byl v daňovém řízení povinen ustanovit znalce, a poukázala též na usnesení Okresního soudu Brno-venkov ze dne 8. 12. 2014, č. j. 19 Nc 5458/2007-541o zastavení exekuce pro nepřipustnost s účinkem *ex tunc*.

[16] Podáním ze dne 31. 3. 2016 pak žalobkyně poukázala na pokyny Ministerstva financí, podle nichž měl žalovaný o odvoláních rozhodnout ve lhůtě 6 měsíců. Pod bodem II. pak namítla, že veškeré její daňové žaloby byly Krajským soudem v Brně přiděleny k projednání a rozhodnutí senátu 29 Af, je tak pochybnost, jestli žalobkyně nebyla odňata zákonnému soudci.

[17] Podáním ze dne 12. 4. 2016 *žalobkyně* doložila usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 15. 2. 2016, č. j. 26 Co 337/2015-161, a to ve vztahu k převodu předmětu zdanitelného plnění ze společnosti BGC DEVELOPERS, a. s., na společnost EDHESSA, s. r. o. Stejně tak je platnou a účinnou též smlouva ze dne 15. 12. 2007, kterou *žalobkyně* uzavřela se společností EDHESSA, s. r. o. Předmět zdanitelného plnění tak nabyla řádně.

[18] V podání ze dne 18. 10. 2016 *žalobkyně* uvedla, že k prekluzi práva na stanovení daně soud přihlíží z úřední povinnosti. Dle rozvrhu práce krajského soudu na rok 2012 byla rozdělováním agendy na úseku správního soudnictví pověřena vedoucí soudní kanceláře. Takto určení soudci jsou nezákonní. Řízení vedené nezákonným soudcem pak nemůže působit stavění lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Došlo tak k definitivní prekluzi práva na stanovení daně odlišně od podaných daňových tvrzení *žalobkyně*.

[19] V podání ze dne 30. 12. 2016 pak *žalobkyně* namítla, že soud musí respektovat rozhodnutí mezinárodních a unijních soudů. Odkázala na rozsudek Evropského soudního dvora (dále též „SDEU“) ze dne 23. 2. 2006, C-201/04, Belgische Staat v. Molenbergnatie NV, v němž soud judikoval nepřipustnost užití nové právní úpravy pro přerušení lhůty pro vyměření (cla) v řízeních, jež byla započata podle předchozích právních předpisů. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 je tedy ve zjevném rozporu s unijním právem, jeho aplikaci tak brání komunitární právo.

[20] K posledně uvedeným podáním *žalobkyně* se *žalovaný* vyjádřil podáním ze dne 14. 2. 2017.

[21] *Žalobkyně* posléze v podání ze dne 27. 2. 2017 zopakovala, že již uplynuly veškeré lhůty ke stanovení daně. Navrhla tedy správci daně, aby sám předmětná rozhodnutí zrušil. Soud by měl přesto napadená rozhodnutí zrušit a řízení zastavit dle § 47 písm. c) s. ř. s.

V. Posouzení věci soudem

[22] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí *žalovaného*, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[23] Zde je nutno v první řadě uvést, že soud usnesením ze dne 12. 9. 2014, č. j. 29 Af 86/2012-171, řízení o žalobě přerušil, neboť Ústavnímu soudu byl Nejvyšším správním soudem předložen návrh na zrušení prvních dvou vět § 264 odst. 4 daňového řádu (sp. zn. Pl. ÚS 18/2014). Vzhledem k tomu, že předmětná překážka řízení odpadla, rozhodl zdejší soud výrokem I. tohoto rozsudku dle § 48 odst. 6 s. ř. s. o pokračování v řízení.

[24] Soud se dále zabýval námitkou porušení práva na zákonného soudce. Zde je třeba konstatovat, že obdobnou námitku *žalobkyně* vůči krajskému soudu uplatnila již v jiných svých věcech v rámci řízení o kasačních či ústavních stížnostech. Nejvyšší správní soud ani Ústavní soud jí však za pravdu nedaly (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne

15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015-74, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 8 Afs 76/2016-60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 2. 8. 2017, sp. zn. IV. ÚS 2432/16), a zdejší soud nevidí důvodu, pro něž by se měl jejich závěrů odchylovat. Předmětná věc byla senátu 29 Af přidělena v souladu s rozvrhem práce Krajského soudu v Brně pro rok 2012 (ve znění k datu nápadu žaloby). Byla dodržena pravidla rozvrhem práce stanovená pro úsek správního soudnictví, mimo jiné pravidlo, že věci, v nichž je dána totožnost účastníků řízení nebo totožnost napadeného rozhodnutí, se přidělují témuž senátu. Žalobkyně neuvádí žádný konkrétní poznatek, že by rozvrh práce neměl být v jejím případě dodržen. Pokud pak poukazuje na to, že nápad je rozdělován vedoucí soudních kanceláří, nutno konstatovat, že na uvedeném nelze shledat cokoli rozporného se zákonem. Z logiky věci je zřejmé, že přidělování napadlých věcí konkrétním soudním oddělením musí někdo fyzicky dělat. Podstatné je toliko to, zda tak oprávněná osoba činí v souladu s rozvrhem práce. V nyní projednávané věci tomu tak bylo. Právo žalobkyně na zákonného soudce dle čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod tak nebylo dotčeno.

[25] Žalobkyně dále navrhovala, aby soud zastavil řízení pro uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. V tomto ohledu je ovšem její argumentace lichá. Pro stanovení daně je podstatné, aby daň byla orgány finanční správy pravomocně stanovena v průběhu prekluzivní lhůty. Tuto otázku soud zkoumá, přičemž běh prekluzivní lhůty na něj logicky nikterak nedopadá. Dopady soudního řízení na běh prekluzivní lhůty (ať již subjektivní i objektivní) se mohou projevit zejména v případě zrušení rozhodnutí správce daně soudem. V nyní projednávané věci však soud dospěl k závěru, že předmětné daně byly pravomocně stanoveny v rámci prekluzivních lhůt (viz níže).

[26] Ještě než soud přejde k vypořádání žalobních bodů uplatněných včas v žalobě, musí konstatovat, že se naopak nemohl zabývat tvrzeními uplatněnými žalobkyní pod body III.–VI. jejího podání ze dne 20. 5. 2014, pod bodem IV. jejího podání ze dne 27. 11. 2015, a v jejím podání ze dne 12. 4. 2016. V nich argumentovala judikatorními závěry k otázkám hmotněprávního posouzení, důkazních povinností správce daně [zejména ve vztahu k § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu] a přechodu důkazního břemene při stanovení daně, použití předmětu přijatého zdanitelného plnění k další ekonomické činnosti, nicotnosti rozhodčího nálezu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 1438/07 včetně dopadu na navazující rozhodnutí soudu o nařízení exekuce, povinnosti správce daně ustanovit znalce, zastavení exekuce pro nepřípustnost, a řádného nabytí předmětu zdanitelného plnění. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. je ovládáno mimo jiné též zásadou koncentrace žalobních bodů. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Ta byla v daném případě dvouměsíční (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). V žalobě přitom bylo poukazováno toliko na otázku doručení napadených rozhodnutí, místní nepřislušnosti správce daně provádějícího daňovou kontrolu a prekluze práva správce daně na stanovení daně. Jak je patrné z dat učiněných doplňujících podání, žalobkyně o shora uvedené žalobní body týkající se jak dalších procesních vad v postupu správce daně, tak jeho hmotněprávního posouzení, rozšířila žalobu více než rok a půl po uplynutí zákonné lhůty či později. Z tohoto důvodu soud k citovaným tvrzením žalobkyně nepřihlížel.

[27] Pokud tedy jde o žalobní body uplatněné včas, tak žalobkyně v první řadě brojila proti nedoručení napadených rozhodnutí. Zde je nutno uvést, že správní spis žalovaného obsahuje originál doručenky, již byla napadená rozhodnutí dne 6. 8. 2012 doručena zástupci žalobkyně

Ing. J. T. Současně je ve spisu založena též doručenka, již žalovaný napadená rozhodnutí doručil též přímo žalobkyni dne 20. 8. 2012. Oba napadená rozhodnutí převzali osobně. Žalobkyně v této souvislosti namítá, že čísla jednací byla na doručenkou dopsána rukou. V tomto ohledu je však její argumentace výrazně oslabena skutečností, že již dne 20. 8. 2012 žalobkyně podala předmětnou správní žalobu, k níž všechna napadená rozhodnutí přiložila. Již z materiálního hlediska je tedy zřejmé, že se žalobkyně s napadenými rozhodnutími seznámila. Současně je nutno zdůraznit, že podle § 51 odst. 3 daňového řádu dojde-li ke ztrátě, zničení nebo poškození doručenky nebo není-li řádně vyplněna, lze doručení prokázat jiným způsobem, například tím, že je z postupu adresáta písemnosti zjevné, že mu bylo doručeno. Tak tomu bylo i v daném případě. Soud tudíž neměl pochyb o doručení napadených rozhodnutí jak žalobkyni, tak zejména jejímu zástupci. Z tohoto důvodu též neprováděl dokazování jak podacím listem České pošty (jak navrhoval žalovaný), tak přípisem Ing. T. ze dne 7. 8. 2012 (jak navrhovala žalobkyně). Zde je třeba zdůraznit, že procesní postup účastníka řízení včetně toho, zda se nechá v řízení zastupovat, kým, a jaká je kvalita jejich vzájemné komunikace, souvisí s jeho procesní odpovědností. Naopak žalovaný reagoval na skutečnost hospitalizace zástupce žalobkyně a nad rámec doručil napadená rozhodnutí i přímo žalobkyni.

[28] Co se týče námitky místní nepřislušnosti správce daně provádějícího daňovou kontrolu, nutno v prvé řadě uvést, že určení konkrétního správce daně oprávněného a zároveň povinného k provedení určitého daňového řízení či postupu vyplývá z pravidel o příslušnosti (věcné, místní, funkční). Pravidla místní příslušnosti pak k provedení řízení konkretizují některého z věcně příslušných správců daně ve vztahu k jejich územní působnosti. Pouze daňové řízení vedené či postupy a úkony vykonané příslušným správcem daně odpovídají zásadě zákonnosti. Existují však i zákonné výjimky, kdy je k provedení úkonů daňového řízení oprávněn i obecně místně nepřislušný správce daně. Tedy, okolnost provedení daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně sama o sobě nevyvolává její automatickou nezákonnost. V takovém případě je však nutno pečlivě zkoumat splnění zákonných podmínek.

[29] Taková výjimka plynula i z § 8 odst. 4 zákona o územních finančních orgánech (ve znění účinném do 31. 12. 2012), podle něhož finanční ředitelství může v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů v rámci správy daní nebo v rámci výkonu jiných působností jiný než místně příslušný finanční úřad. Ze znění tohoto ustanovení je zřejmé, že pověřený správce daně může ve věci konat pouze v rozsahu pověření, ostatní úkony tedy vykonává obecně místně příslušný správce daně.

[30] Problematikou aplikace § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, ve znění účinném od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2005, se komplexním způsobem zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007-106, č. 1567/2008 Sb. NSS (věc *FAIR PLAY TREND*). Konstatoval zde mimo jiné, že toto pověření „je vnitřním konkrétním aktem správy vydávaným v rámci vztahů nadřízenosti a podřízenosti [...] nikoli dle předpisu procesního, ale na základě předpisu organizačního“. Jeho smyslem je „naplnění požadavku efektivního výkonu daňové správy z perspektivy většího územního celku, přičemž spolupráce podřízených správců daně v konkrétní věci (tedy i proti vůli místně příslušného správce daně) má svůj základ v řídicí pravomoci společně jim nadřízeného správce daně“. Vzhledem

k procesnímu dopadu tohoto aktu na jednotlivě určené daňové řízení musí být součástí daňového spisu.

[31] Co se týče obsahu, musí pověření dle Nejvyššího správního soudu „*bez pochyby obsahovat označení pověřujícího, místně příslušného a pověřeného orgánu, daňového subjektu, určení svěřeného úkonu a vymezení konkrétního řízení, v němž má k tomuto úkonu dojít*“. Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou důvodů, na jejichž základě může finanční ředitelství přikročit k realizaci své intervenční pravomoci, a též formou pověření, přičemž shledal, že se nejedná o rozhodnutí dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ani o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

[32] V nyní projednávaném případě plyne z pověření ze dne 5. 10. 2010, č. j. 14165/10-1500-703157, že žalovaný pověřil Finanční úřad Brno III, aby u žalobkyně provedl daňovou kontrolu dle § 16 zákona o správě daní a poplatků, včetně úkonů procesně souvisejících, ve věci daní a zdaňovacích období, jež jsou předmětem rozhodnutí nyní žalobou napadených. Ze spisu dále plyne, že o existenci tohoto pověření byla žalobkyně opakovaně informována a bylo jí sděleno, že do něj může nahlédnout (viz např. sdělení ze dne 22. 12. 2010 k námitce místní nepřislusnosti). Pověření pak bylo odůvodněno mimo jiné tím, že pověřený správce daně provede daňovou kontrolu rychleji a hospodárněji. Takové odůvodnění je vzhledem k rozsahu věci, jakož i k tomu, že pověřený správce daně již daňovou kontrolu po určitou dobu prováděl, zcela legitimní a dostatečné.

[33] K věci lze ještě uvést, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, dospěl v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (věc *ALGON PLUS*), k obecnému závěru, že v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobu dle § 82 a násl. s. ř. s. Zároveň však, se současným připomenutím vzájemných přesahů, odlišil předměty řízení u předmětných žalobních typů. Uvedl, že předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není „*výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními*“. Předmětem doměřovacího řízení pak je „*daňová povinnost daňového subjektu a výstupem tohoto řízení je ‚rozhodnutí‘ správce daně (resp. odvolacího orgánu) ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., které podléhá soudnímu přezkumu na základě žaloby proti rozhodnutí správního orgánu*“.

[34] Dle rozšířeného senátu je proto nutno „*důsledně rozlišovat mezi dvěma typy předmětu řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňovou kontrolou jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotnou daňovou povinností jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s.*“, což ovšem neznamená, že by „*daňová kontrola nemohla být v určitých ohledech zkoumána i v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s.* V řízení o zásahové žalobě je jeho předmětem daňová kontrola takřikajíc *per se*, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu

nepřípustného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá.“

[35] Rozšířený senát uzavřel, že „[z] odlišnosti typových předmětů řízení u zásahové žaloby a u žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, týkají-li se obě řízení v určitém ohledu daňové kontroly, je patrné, že oba prostředky soudní ochrany jsou žalobci k dispozici vedle sebe (v praxi však z časového hlediska bude obvykle zásahová žaloba předcházet žalobě podle § 65 a násl. s. ř. s.), neboť každý z nich slouží poněkud jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu.“

[36] Přestože v dané věci žalobkyně možnost podat zásahovou žalobu nevyužila, lze na základě uvedeného uzavřít, že daňová kontrola předmětných zdaňovacích období DPH byla u žalobkyně provedena správcem daně, který k ní byl pověřen obsahově dostatečným aktem žalovaného.

[37] Žalobkyně dále poukázala na prekluzi práva správce daně stanovit předmětné daně. Zde je nutno uvést, že u všech předmětných daňových povinností bylo jednotlívým momentem zahájení daňové kontroly dne 10. 12. 2008. V této souvislosti je třeba podotknout, že ani u „nejstarší“ daňové povinnosti, DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2005 (u níž mělo právo správce daně prekludovat dnem 31. 12. 2008), z ničeho neplyne, že by tento úkon byl správcem daně činěn toliko za účelem prodloužení běhu lhůty pro vyměření daně. V tomto ohledu žalobkyně neuvedla ničeho bližšího. Naopak z protokolu o zahájení daňové kontroly jednoznačně plyne, že se nejednalo o úkon provedený „naoko“, neboť správce daně v rámci ústního jednání ihned začal klást daňovému subjektu (jeho zástupci) cílené otázky a vyzval ho k předložení účetních a daňových podkladů a evidencí. Na žádost daňového subjektu byla pro předložení požadovaných podkladů stanovena lhůta do 15. 1. 2009.

[38] Na základě zahájení daňové kontroly byla prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků prodloužena do 31. 12. 2011. V tomto termínu sice nebyly předmětné daňové povinnosti pravomocně stanoveny, ale došlo k vydání dodatečných platebních výměrů. Bylo tak naplněno ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, jež se na věc vztahovalo dle § 264 odst. 4 daňového řádu. Na jeho základě došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, tedy do 31. 12. 2012. V jejím rámci vydal žalovaný nyní napadená rozhodnutí o odvolání, a předmětné daňové povinnosti tak byly stanoveny pravomocně.

[39] Žalobkyně v této souvislosti poukazovala na nemožnost aplikace § 148 daňového řádu ve vztahu k prekluzivní lhůtě, která započala běžet před účinností daňového řádu. Tuto otázku však komplexním způsobem zodpověděl Ústavní soud v nález ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14. Zde nutno uvést, že tímto nálezem je zdejší soud vázán, přičemž neshledal důvodu, pro nějž by v něm uvedené závěry neměl aplikovat. Takovým důvodem není ani žalobkyní

poukazovaná judikatura, a to ani rozhodnutí SDEU z roku 2006, neboť se jedná o rozhodnutí dřívější, závěry Ústavního soudu se s ním tedy implicitně vypořádávají.

[40] V odůvodnění nálezu uvedl Ústavní soud následující skutečnosti:

[41] „44. Předně je třeba uvést, že daňový řád, jehož součástí bylo od počátku jak napadené ustanovení, tak jeho § 148 odst. 2 písm. b), byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 3. září 2009 a účinnosti nabyl dne 1. ledna 2011. K prodloužení lhůty pro vyměření daně započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků zároveň mohlo dojít jen vůči těm subjektům, jímž tato lhůta uplynula nejdříve během roku 2011. Na případy, kdy se tak stalo nejpozději dne 31. prosince 2010, se daňový řád nevztahuje. Je tedy zřejmé, že ačkoliv zákon o správě daní a poplatků neumožňoval prodloužení lhůty pro vyměření daně z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu, dotčené daňové subjekty s možností aplikace tohoto ustanovení ve vztahu k právním skutečnostem nastalým za účinnosti daňového řádu mohly počítat v dostatečném předstihu (nejméně 1 rok a 4 měsíce) před jejím uplynutím podle původního zákona. Předmětná změna pro ně tudíž nemohla být překvapivá a mohly ji přizpůsobit své další jednání. Vzhledem k omezení délky lhůty pro stanovení daně maximální dobou 10 let od jejího počátku podle § 148 odst. 1 daňového řádu (§ 148 odst. 5 téhož zákona) pak nelze shledat nepřiměřený zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů ani s ohledem na její celkovou možnou délku v konkrétním případě, došlo-li by v jejím průběhu k jejímu jednorázovému nebo opakovanému prodloužení. Desetiletou objektivní lhůtu stanovil již § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[42] 45. Navrhovatel zpochybnil ústavnost napadeného ustanovení i poukazem na absenci dostatečně silného důvodu pro zákonodárcem stanovené řešení vztahu staré a nové právní úpravy. Ústavní soud v této souvislosti poznamenává, že účel napadeného ustanovení lze spatřovat jednak ve snaze sjednotit pravidla pro běh a délku lhůty pro vyměření nebo stanovení daně (a tím zajistit jejich přehlednost pro účely jejich další aplikace), jednak v tom, aby i v případech, kdy lhůta začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohlo dojít k jejímu prodloužení podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Posledně uvedené ustanovení totiž vytváří časový prostor k tomu, aby mohl správce daně pravomocně rozhodnout o úkonech v něm vyjmenovaných, což by v opačném případě pro krátkost zbývající lhůty nemuselo být možné. V obou případech jde o cíle, které lze označit za legitimní a nelze v nich spatřovat svévoli na straně zákonodárce. Tím není řečeno, že zákonodárce musel řešit vztah obou právních úprav právě tímto způsobem. Ve vztahu k případům, kdy předmětná lhůta začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohl rovněž nadále ponechat aplikovatelnou předchozí právní úpravu. Pokud však zvolil jiné řešení, pak nelze s jeho rozhodnutím spojovat nepřipustný zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů. S ohledem na celkový dopad předmětné změny do jejich právního postavení, jakož i možnost z ní plynoucí důsledky v dostatečném předstihu předvídat, nelze na jejich straně spatřovat natolik intenzivní zájem na zachování původní právní úpravy, jenž by v jejich případě Pl. ÚS 18/14 ve vztahu k běhu a délce lhůty pro vyměření daně vylučoval aplikaci daňového řádu a činil tak napadené ustanovení protiústavním.“

[43] V závěru nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, pak Ústavní soud sice dodal, že se v něm nezabýval případným jiným zásahem do ústavně zaručených práv a svobod daňových subjektů, k nimž by mohlo dojít v důsledku samotné aplikace § 148 odst. 2 písm. b)

daňového řádu. Nicméně z této části citovaného rozhodnutí zřetelně nevyplývá, že by Ústavní soud zpochybnil ústavnost institutu prodloužení prekluzivní lhůty v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Žádný konkrétní důvod, na základě něhož by bylo možné učinit závěr o rozporu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu s ústavním pořádkem, přitom zdejší soud v nyní posuzovaném případě neshledal. Na uvedeném ničeho nemění ani skutečnost trvání daňového řízení, této se ostatně žalobkyně mohla bránit i soudně.

VI. Závěr a náklady řízení

[44] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobkyně 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.

[45] 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě n í : 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.

Nabytím právní moci tohoto rozsudku pozbývá účinků usnesení ze dne 15. 10. 2012, č. j. 29 Af 86/2012-124, jímž Krajský soud v Brně přiznal žalobě odkladný účinek.

V Brně dne 30. října 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu