



ČESKÁ REPUBLIKA
R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., v právní věci žalobce: **VELPA plus s. r. o.**, se sídlem Mutěnice, Pelcova 765, zastoupeného Mgr. Rudolfem Bartošikem, advokátem se sídlem Břeclav, Národních hrdinů 12/1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 12. 2007, č. j. 21259/07-1300-702972 a č. j. 21261/07-1300-702972,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Úvodní poznámka

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem správních orgánů prvního stupně v dané věci Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou a Finančního úřadu Brno III se stal

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se pak stalo Odvolací finanční ředitelství. V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „správce daně“ označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický finanční úřad, obdobně výraz „žalovaný“ znamená jak původní, tak nástupnický odvolací orgán finanční správy, a to vždy dle kontextu dané věty.

II. Vymezení věci a dosavadní řízení o ní

[2] Shora označenými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou ze dne 10. 5. 2007, č.j. 34602/07/311921/9772 (kterým správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 15 453 846 Kč), a č.j. 34753/07/311921/9772 (kterým správce daně žalobci doměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 70 244 928 Kč). V odůvodněních žalobou napadených rozhodnutí žalovaný zejména shodně uvedl, že kontrola předmětných daní byla u žalobce zahájena pověřeným Finančním úřadem Brno III dne 9. 11. 2004. Dne 22. 12. 2005 se k výsledku zjištění z daňové kontroly vyjádřil zástupce žalobce. Dne 19. 9. 2006 pak byl žalobcův zástupce správcem daně seznámen s výsledky doplněného důkazního řízení, dále nepředložil ani nenavrhoval žádné nové důkazní prostředky. Posléze žalobce opakovaně podával námitky proti postupu pracovníků správce daně, námitky podjatosti, nahlížel do spisu a podával odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu. Žalobce se vyhýbal závěrečnému projednání zprávy o daňové kontrole, proto mu správce daně v souladu s § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, zaslal (a dne 23. 4. 2007 doručil) zprávy o daňové kontrole poštou. Žalobce měl možnost průběžně nahlížet do spisu a seznamovat se s jednotlivými důkazy. Správce daně nad rámec zákonných povinností žalobci vyhotovil seznam spisu. Finanční úřad Brno III byl žalovaným (písemností č. j. 7195b/03/FŘ/150) pověřen dle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, provést u žalobce daňovou kontrolu podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, a to včetně dílčích úkonů procesně souvisejících, ke kterým již nejsou potřebná samostatná pověření. K fyzickému prověřování daňových povinností fakticky došlo, např. dne 19. 11. 2004 byly k daňové kontrole převzaty u žalobce písemnosti. Žalobcem navrhovaný opětovný výslech svědka Ing. P., pracovníka Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou zabývajícího se kontrolní činností na úseku spotřebních daní u žalobce, nebyl proveden, neboť svědek v již učiněné výpovědi mimo jiné jednoznačně popřel svoji účast při provedení denaturace lihu, i to, že by byl jako pověřený pracovník správce daně o provedení denaturace předem informován. Žalobce uvedl důvody pro opakovaný výslech svědka pouze obecně, nezmínil, co zásadního by svědek mohl opakovanou výpovědí prokázat. Z průběhu daňového řízení vyplývá neskrývaná snaha žalobce zmařit využitím zákonných institutů cíl daňového řízení.

[3] Proti rozhodnutím žalovaného žalobce podal žalobu. Na jejím základě Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 15. 9. 2009, č.j. 29 Ca 59/2008-212, napadená rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění v první řadě shledal, že napadená rozhodnutí byla žalobci řádně doručena dne 28. 12. 2007. V této souvislosti dospěl k závěru o pravomocném doměření předmětných daní v rámci tříleté prekluzivní lhůty, která měla v daných případech uplynout dne 31. 12. 2007. Za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona

o správě daní a poplatků pak označil zahájení daňové kontroly příslušného zdaňovacího období jak u daně z přidané hodnoty, tak u daně spotřební, v listopadu roku 2004, přičemž o zahájení této kontroly byl žalobce zpraven v témže roce. Důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného krajský soud spatřoval v neprojednání zpráv o daňové kontrole a v jejich nesprávném doručení poštou bez projednání; žalovaný nedostatečně odůvodnil svůj závěr, že se žalobce vyhýbal projednání zpráv o daňové kontrole. Do dne odeslání zpráv o daňové kontrole současně nebylo rozhodnuto o odvolání proti rozsahu nahlédnutí do spisu, ani nebyla dodržena fikcí prodloužená lhůta pro jednání, v jehož rámci měly být zprávy spolupodepsány a projednány. Dalšími námitkami se soud vzhledem k povaze shledaných vad nezabýval.

[4] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost. Na jejím základě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 7. 2010, č. j. 2 Afš 17/2010-263, dotčený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 9. 2009 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění kasační soud označil hodnocení krajského soudu ohledně nesplnění podmínek pro závěr správce daně o vyhýbání se projednání zpráv o daňové kontrole žalobcem a tedy pro možnost zaslání těchto zpráv poštou ve smyslu poslední věty § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, jako nepodložené, a užitou argumentaci za nedostatečnou a neberoucí v úvahu všechny skutečnosti rozhodné ze spisu. Dodal, že pokud krajský soud velmi spoře poukázal na nedostatečné vyhodnocení podmínek vyhýbání se projednání výsledků daňové kontroly finančními orgány, bylo třeba pro takový závěr vzít v úvahu jednak přípis provázející zaslání zpráv o daňové kontrole, jednak souhrn všech rozhodných skutkových zjištění popsanych v odvolacích rozhodnutích, z nichž žalovaný dovodil žalobcovu snahu o zmaření cíle daňového řízení. Nesprávným pak kasační soud shledal i právní názor krajského soudu o fikci prodloužení lhůty k projednání zpráv o daňové kontrole.

[5] Krajský soud posléze žalobu znovu projednal a rozsudkem ze dne 24. 7. 2012, č. j. 29 Af 100/2010-338, napadená rozhodnutí opětovně zrušil. V odůvodnění krajský soud setrval na svých již prvně vyjádřených názorech jednak o řádném doručení napadených rozhodnutí žalobci dne 28. 12. 2007, jednak o pravomocném doměření předmětných daní v rámci tříleté prekluzivní lhůty. Nově však dospěl k závěru o nezákonnosti zahájení a provedení předmětné daňové kontroly. Vzhledem k nedostatečnosti pověření ze dne 13. 11. 2003, č. j. 7195b/03/FR/150, vydaného žalovaným dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, ve znění účinném od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2005, byla předmětná daňová kontrola u žalobce provedena správcem daně, který k ní nebyl pověřen, tedy správcem daně místně nepříslušným (Finančním úřadem Brno III).

[6] I proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost. Na jejím základě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afš 65/2012-64, i tento druhý rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 7. 2012 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění kasační soud přisvědčil krajskému soudu v tom, že náležitosti pověření ve vztahu k předmětné kontrole plně neodpovídaly požadavkům na konkrétnost nastoleným judikaturou. Krajský soud však ponechal bez povšimnutí judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se ke způsobu, jakým lze brojit proti daňové kontrole. Podle ní může být zahájení daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dál též „s. ř. s.“). Z významu daňové kontroly jako zásahu plyne nezbytnost ochrany před tímto zásahem, a to v době, kdy k němu dochází. V daném případě k zásahu došlo zahájením

kontroly dne 9. 11. 2004 a jejím prováděním až do roku 2007. Výhrady obsahující mj. poukaz na nepřislusnost kontrolujícího správce daně, byť jinak cílený, uplatnil stěžovatel v námitkách podaných ve dnech 24. 4. 2006 a 21. 9. 2006. Považoval-li žalobce provádění daňové kontroly za nezákonné, mohl a měl proti tomu brojit žalobou proti nezákonnému zásahu podanou ve lhůtě navazující na rozhodnutí o námitkách. Vady, pro které krajský soud označil zahájení a provádění daňové kontroly za nezákonné, by mohly znamenat, že se jednalo o nezákonný zásah. Krajský soud k nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly, tedy k provedení nezákonného zásahu, nemůže přihlížet až v žalobě podané proti rozhodnutí o věci samé. Výjimkou by bylo, pokud by tato nezákonnost měla vliv na vydání rozhodnutí po uplynutí lhůty. K uvedenému kasační soud navíc dodal, že otázkou zákonnosti daňové kontroly se již určitým způsobem zabýval v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 23. 7. 2010, přesto krajský soud nyní uvedenou právní otázku posoudil odlišně.

III. Skutečnosti plynoucí z daňového spisu

[7] Daňovou kontrolu u žalobce zahájil Finanční úřad Brno III na základě prověření Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 11. 2003 nejprve dne 19. 11. 2003. Jejím předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2001 a 2002, daň z přidané hodnoty za období leden 2001 – září 2003 a spotřební daň za období leden až září 2003. Dne 9. 11. 2004 též finanční úřad zahájil daňovou kontrolu spotřební daně a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2003. Doklady daňového subjektu k této kontrole byly převzaty dne 19. 11. 2004 a dne 12. 1. 2005. Výzvy k prokázání tvrzení byly daňovému subjektu zaslány dne 10. 1. 2005 a dne 2. 5. 2005.

[8] Dne 22. 12. 2005 byl sepsán protokol o jednání, jehož se za daňový subjekt zúčastnil Ing. Josef Januška, a to na základě plné moci udělené mu dne 19. 11. 2003, a JUDr. Igor Andrášek jako „třetí osoba“. Předmětem jednání bylo seznámení zástupce daňového subjektu s výsledky zjištění z daňové kontroly (všech kontrolovaných daní), vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontroly a podpis zpráv o výsledcích kontroly. Zástupce daňového subjektu neměl námitek k výsledkům kontroly za předchozí zdaňovací období a tyto zprávy podepsal. Ke kontrole za zdaňovací období říjen až prosinec 2003 uvedl, že se zjištěními nesouhlasí a vyjádří se do 23. 1. 2006. K protokolu jsou připojeny přílohy: č. 1 – výsledek kontroly DPH za říjen – prosinec 2003 (vyčíslen rozdíl 15 453 846 Kč), č. 3 – výsledek kontroly daní spotřebních za říjen – prosinec 2003 (vyčíslen rozdíl 77 087 362 Kč). Tyto přílohy zástupce rovněž převzal.

[9] Dne 4. 1. 2006 bylo správci daně sděleno ukončení plné moci udělené Ing. Januškoví a byla předložena plná moc udělená JUDr. Andráškovi dne 15. 11. 2003. Ten také dne 23. 1. 2006 podal vyjádření ke zjištěním správce daně a současně navrhl provedení výslechu svědka J. P., pracovníka Finančního úřadu Veselí nad Moravou, který se odmítal účastnit provádění denaturace lihu. Tento výslech byl proveden dne 17. 2. 2006, výslechu byl přítomen JUDr. Andrášek, který svědkovi kladl otázky. Svědek vypověděl, že nebyl přítomen denaturaci, ani k ní nebyl zván, obecně se o tom s pracovníky daňového subjektu bavili a upozorňoval je, že musí být u denaturace. V provozu daňového subjektu byl každý týden. K dotazu správce daně uvedl, že prováděl jen kontroly zásob lihu, zjišťoval nedostatky, pro které se také prováděla tato daňová kontrola. Výslech trval tři hodiny a byl o něm sepsán devítistránkový protokol.

Při ústním jednání dne 17. 2. 2006 byl JUDr. Andrásek upozorněn, že dosud nebyly předloženy veškeré požadované listiny – požádal o lhůtu 10 dnů k doložení důkazů a vyjádření. Dne 1. 3. 2006 žalobce podal návrh na výslech svědka Ing. P. K., pracovníka žalobce, který měl vysvětlit vše, co bylo správcem daně požadováno. Správce daně svědka předvolal, ten si však obsílku nevyzvedl. Dne 30. 3. 2006 nahlížel JUDr. Andrásek do spisu, požádal o pořízení fotokopií a bylo dohodnuto, že mu budou předány 5. 4. 2006; v protokole je uvedeno, že mu byl poskytnut kompletní spisový materiál, do něhož je oprávněn podle § 23 daňového řádu nahlížet. Při ústním jednání dne 5. 4. 2006 opět nahlížel do spisu a převzal fotokopie, jejichž výčet je v protokole uveden; i nadále setrval na návrhu na výslech svědka K., o jehož obeslání se správce daně opakovaně bezvýsledně pokoušel. Dne 21. 4. 2006 daňový subjekt podal námitku proti postupu správce daně a následně i námitku podjatosti pracovníků provádějících kontrolu a jejich vedoucí Ing. Š.; námitkám nebylo vyhověno rozhodnutími ze dne 28. 4. a 5. 5. 2006. Správce daně se dále pokoušel o předvolání svědka P. K. O jednu změnu termínu požádal JUDr. Andrásek, na další jednání se omluvil svědek K., který se nedostavil ani v dalším termínu. Vyslechnut byl dne 1. 8. 2006, jednání byl přítomen JUDr. Andrásek, který mu kladl dotazy. Svědek byl v rozhodném období pracovníkem daňového subjektu, a to vedoucím pálenice ve Velké nad Veličkou, a uvedl, že J. P. byl o veškerém dění informován a prováděl kontroly.

[10] Poté správce daně předvolal JUDr. Andráska k projednání výsledků kontroly na den 19. 9. 2006. V protokolu je uvedeno, že zástupce žalobce byl seznámen s výsledky doplnění řízení, s průběhem řízení, s hodnocením důkazů správcem daně a jeho závěry (výpočet daňové povinnosti spotřební daně – 70 244 928 Kč, daně z přidané hodnoty shodně jako při předchozím vyčíslení); to vše bylo poято do protokolu (11 stran). Zástupce žalobce zprávu za rozhodné období říjen – prosinec 2003 nepodepsal, vyslovil nesouhlas s výsledky kontroly a vznesl výtky s tím, že se do tří dnů vyjádří písemně a předloží další návrhy. Ve vyjádření ze dne 22. 9. 2006 namítl, že finanční úřad není aktivně legitimován k daňovým kontrolám, že nebylo respektováno měsíční zdaňovací období u daně z přidané hodnoty a opětovně navrhl výslech svědků P. a K. Po nevyhovění námitkám obsaženým ve vyjádření (dne 12. 10. 2006), vznesl daňový subjekt novou námitku podjatosti dne 17. 10. 2006. Poté, kdy ji k výzvě doplnil, byla dne 20. 12. 2006 zamítnuta. Dne 27. 10. 2006 daňový subjekt vypověděl všechny dosavadní plné moci a dne 2. 11. 2006 do spisu nahlížela jeho nová zástupkyně A. D. na základě zmocnění k nahlédnutí, převzetí stejnopisů listin a případnému podání odvolání do rozsahu nahlížení do spisu. Podle protokolu jí byl předložen kompletní spis, vyžádala si obsahový list, který nebyl vyhotoven. V nahlížení pokračovala dne 9. 11. 2006, kdy požádala o kopie 36 listin (včetně výzev daňovému subjektu a jeho vlastních podání); dohodnuto bylo předání dne 2. 12. 2006, fakticky k němu došlo dne 6. 12. 2006 (38 kopií). Následně bylo podáno odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu, kterému po doplnění dne 5. 2. 2007 bylo rozhodnutím ze dne 19. 2. 2007 vyhověno, nevyhověno ovšem bylo další námitce podjatosti. Po předvolání na 12. 3. 2007 k projednání a podpisu zpráv z kontrol požádal daňový subjekt o změnu termínu s poukazem na vyhovění jeho odvolání proti nahlédnutí do spisu a s ohledem na pracovní neschopnost jeho zástupkyně; nové předvolání bylo zasláno na den 23. 3. 2007. Při jednání dne 21. 3. 2007 byl žalobci předložen seznam písemností a při jednání dne 2. 4. 2007 požádala zástupkyně žalobce o kopie 65 listin ze spisu, z nichž 35 obdržela hned, a současně podala odvolání do rozsahu nahlédnutí do spisu, v němž některé listiny

(uvedla 5 čísel jednacích) chybí. Ostatní měly být předány dne 4. 4., na žádost zástupkyně se tak stalo 11. 4. 2007.

[11] Již předtím, dne 26. 3. 2007 byl žalobce pozván k projednání a podpisu zpráv o daňové kontrole na den 16. 4. 2007. V tento den bylo doručeno doplnění odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu a podána žádost o změnu termínu projednání, s tím, že zástupkyni bylo předáno velké množství listin, které je nutno prostudovat a dále proto, že spis stále není kompletní. Dne 19. 4. 2007 zaslal správce daně daňovému subjektu přehled jednání s jeho zástupci se závěrem, že jde o prokazatelné vyhýbání se projednání zprávy o kontrole a podpisu zprávy. Současně mu doručil zprávu o výsledku zjištění z daňové kontroly č. j. 207125/05/290540/7151 daně z přidané hodnoty za kontrolované období říjen – prosinec 2003 a zprávu o výsledku zjištění z daňové kontroly spotřebních daní – daně z lihu a vína, č. j. 207115/05/290540/7151 za kontrolované období říjen – prosinec 2003; k doručení došlo dne 23. 4. 2007. Odvolání proti rozsahu nahlédnutí do spisu bylo zamítnuto dne 16. 5. 2007.

[12] Dne 10. 5. 2007 vydal Finanční úřad ve Veselí nad Moravou dodatečné platební výměry č. j. 34602/07/311921/9772 (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 15 453 846 Kč) a č. j. 34753/07/311921/9772 (spotřební daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 70 244 928 Kč). Oba platební výměry byly odůvodněny tím, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost uplatněného osvobození od daně podle § 29 odst. 1 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, neboť neprokázal provedení zvláštní denaturace lihu ve smyslu § 9 a násl. zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů, a dále neprokázal oprávnění uplatnit nárok na osvobození od daně podle § 9 zákona o spotřebních daních u tří konkretizovaných faktur, u nichž nepředložil povolení Ministerstva financí.

[13] Dne 21. 5. 2007 nahlížela zástupkyně žalobce do spisu, vyžádala další listiny a podala odvolání do rozsahu nahlížení, které doplnila dne 31. 5. 2007; toto odvolání bylo zamítnuto dne 6. 9. 2007. Dne 7. 5. 2007 byla podána stížnost na nezákonný postup správce daně a byla vznesena námitka podjatosti jeho pracovníků; tyto námítky byly zamítnuty dne 27. 6. 2007, další pak dne 3. 7. 2007.

[14] Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobce podal dne 15. 6. 2007 a znovu dne 2. 7. 2007 (po výzvách byly doplněny podpisy žalobce). V odvolacím řízení pokračovala zástupkyně žalobce v nahlížení do spisu (dne 6. 9. 2007) a vyžadovala vyhotovení kopií některých listin, přičemž o dalším podaném odvolání proti rozsahu nahlížení, jehož doplnění spojila se stížností na postup pracovníků, bylo negativně rozhodnuto dne 2. 11. 2007.

[15] O odvoláních proti dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný nejprve dne 19. 9. 2007, následně však u obou rozhodnutí byla ověřena jejich neplatnost (pro nedostatek náležitostí data vydání a otisku úředního razítka). Odvolání podané proti rozhodnutím o ověření neplatnosti (k výzvě doplňované) bylo zamítnuto dne 10. 12. 2007. Nová rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům č. j. 21259/07/1300-702972 a č. j. 21261/07/1300-702972 byla vydána dne 12. 12. 2007; odvolání byla zamítnuta. Tato rozhodnutí nabyly právní moci dne 28. 12. 2007.

IV. Důvody uplatněné v žalobě a jejich posouzení soudem

[16] Zdejší soud, vázán zrušujícími rozsudky Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, znovu 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**.

IV.A Doručení napadených rozhodnutí žalovaného

IV.Aa) Žalobní tvrzení

[17] Žalobce v prvé řadě v žalobě namítl, že napadená rozhodnutí žalovaného mu nebyla doručena. Podle žalovaného měla být doručena prostřednictvím právní fikce dne 28. 12. 2007 s tím, že zásilky byly uloženy ode dne 13. 12. 2007 do 28. 12. 2007 na poště v Mutěnicích, na doručenkách je uveden důvod „nevyzvednuto“ bez dalšího. Podle zákona o správě daní a poplatků správce daně mimo jiné prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu. Dokladem o doručení písemnosti příjemci je pouze řádně vyplněná doručenka. V dané věci však řádně vyplněna nebyla, neboť mimo jiné zde nebylo uvedeno, že adresát se do 7. 1. 2008 nezdržuje v místě doručování, což bylo sděleno poště. Žalobce se jako adresát písemností v místě doručování nezdržoval, neboť v době od 3. 12. 2007 do 2. 1. 2008 byl jeho jednatel na léčení po autohavárii v zahraničí. Skutečnost, že se žalobce po určitou dobu nezdržuje v místě doručování, bylo žalovanému známo od jemu podřízených správců daně, pracovníků Celního úřadu v Hodoníně. Žalobcův jednatel V. J. byl v dlouhodobé pracovní neschopnosti od 11. 8. 2007 do 1. 12. 2007 s místem pobytu pracovní neschopnosti Praha; o této skutečnosti byl písemně informován i poštovní úřad v Mutěnicích s tím, aby odesílatelům zásilek sděloval, že adresát se bude na adrese pro doručování zdržovat v určitém termínu, kdy mu bude možno na adresu doručovat. Konečným termínem bylo 7. 1. 2008. Dále byla tato skutečnost známa i Ministerstvu financí, které doručovalo veřejnou vyhláškou v době jeho pobytu v zahraničí. Žalovanému byla skutečnost, že se adresát nezdržuje na adrese pro doručování, písemně sdělena dopisem, dále bylo správci daně podáno dopisem ze dne 10. 12. 2007 oznámení o zrušení plných mocí k zastupování žalobce A. D. s tím, že tato rovněž není od data 13. 12. 2007 osobou oprávněnou k přebírání poštovních zásilek a peněžních částek. A. D. měla do 12. 12. 2007 zmocnění k přebírání poštovních zásilek žalobce. Současně byl Finanční úřad v Hodoníně požádán, aby výše uvedené skutečnosti byly sděleny v něm uvedeným správcům daně, což se stalo. Doručenky napadených rozhodnutí tak nejsou řádně vyplněny, přičemž žalovaný měl informace, které údaje na doručence uvedené, a to „nevyzvednuto“, zpochybňovaly, a přesto neučinil žádný krok. Jeho závěr o splnění podmínek pro náhradní doručení zásilek byl předčasný. Rovněž za chybné považuje žalobce uvedení lhůty na doručenkách, neboť v případě způsobu počítání patnáctidenní lhůty v průběhu doručování se uplatňuje ustanovení § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

[18] V replice k vyjádření žalovaného ze dne 30. 4. 2009 žalobce setrval na svém tvrzení, že napadená rozhodnutí mu nebyla platně doručena a tudíž nenabyla právní moci. Pokud žalovanému bylo známo, že se pracovník žalobce oprávněný k přijímání písemností v místě nezdržuje, měl doručení rozhodnutí opakovat.

[19] V podání ze dne 26. 5. 2009 žalobce uvedl, že doručovací adresa (Mutěnice, Brněnská 873) je současně jak adresou bydliště žalobceva jednatele V. J., tak adresou žalobcovy provozovny. V této provozovně se vyvíjela podnikatelská činnost i v druhé polovině prosince roku 2007. Vzhledem k tomu, že jednatel měl v místě i trvalé bydliště, nebylo nutné udělovat komukoliv oprávnění k přijímání písemností za žalobce. Převážná většina písemností byla přitom zasílána na adresu sídla žalobce do Velké nad Veličkou. Žalobce měl stanovené pracovníky – oprávněné příjemce pro přijímání poštovních zásilek na adrese Velká nad Veličkou 883, a to do 12. 12. 2007, a na adrese Prušánky 132 do 13. 12. 2007. Od 13. 12. 2007 nebyl určen žádný pracovník, který by byl oprávněn za žalobce přijímat písemnosti. Nebyly také určeny žádné osoby, které by byly v tomto směru oprávněny za žalobce jednat. Napadená rozhodnutí žalovaný doručoval na adresu do Mutěnic. Z doručenek těchto písemností není zřejmé, zda bylo doručováno jednateři žalobce domů nebo zda bylo doručováno právnické osobě jako takové, neboť obě adresy se shodují. Lze pojmout pochybnost, kam byly písemnosti žalovaným směřovány a kam bylo tedy následně poštou doručováno a kde byla osoba oprávněná za žalobce jednat, pracovníkem pošty hledána. Je otázkou, proč nebylo doručováno do sídla žalobce. Došlo k nemístnému směřování doručování žalobci jakožto osobě právnické a jejímu jednateři jakožto osobě fyzické. Jednatel žalobce pobýval v době od 3. 12. 2007 do 2. 1. 2008 mimo své trvalé bydliště, tedy i mimo provozovnu v Mutěnicích. Zásilky byly uloženy dne 13. 12. 2008 na poště v Mutěnicích. V období od 3. 12. 2007 do 2. 1. 2008 nebyl v provozovně Mutěnice ustanoven žádný pracovník oprávněný za žalobce přijímat písemnosti, a také zde nebyla žádná osoba pověřena jednáním za žalobce.

IV.Ab) Vyjádření žalovaného

[20] Žalovaný konstatoval, že písemnosti v daňovém řízení byly zasílány na základě žádosti žalobce ze dne 26. 10. 2006 na doručovací adresu provozovny v Mutěnicích. Z odpovědi České pošty ze dne 22. 1. 2008 žalovaný zjistil, že u žalobce byl v roce 2007 u všech zásilek (kromě období od 17. 12. 2007 do 7. 1. 2008) učiněn v souladu s poštovními podmínkami pokus o jejich doručení. Dne 17. 12. 2007 podal Ing. P. K. u pošty v Mutěnicích písemně žádost, aby zásilky, které přijdou v období od 17. 12. 2007 do 7. 1. 2008 na adresu žalobce, byly ihned vráceny zpět odesílatelům z důvodu nepřítomnosti adresáta. V daném případě nebyl podle údajů na doručenkách adresát zastižen, zásilky byly uloženy dne 13. 12. 2007, což bylo oznámeno téhož dne, úložní doba skončila 28. 12. 2007. Doručenka obsahuje údaje v souladu s poštovními podmínkami. Z nich je zřejmé, že byla uložena po dobu 15 dnů ode dne uložení v souladu s § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[21] Ve vyjádření ze dne 16. 6. 2009 k podání žalobce ze dne 26. 5. 2009 žalovaný dodal, že žalobou napadená rozhodnutí doručoval žalobci na jím uvedenou doručovací adresu Brněnská 873, Mutěnice. O tom, že doručoval žalobci a nikoliv jednateři žalobce svědčí doručenky, na nichž je uvedena poštovní adresa v souladu s poštovními podmínkami tak, že na prvním místě je označen adresát uvedením firmy „VELPA plus s. r. o.“, tedy adresátem byla právnická osoba. Tvrzení žalobce, že v rozhodné době nebyla pověřena žádná osoba za žalobce přijímat písemnosti a jednat, je v rozporu s odpovědí České pošty s. p. ze dne 22. 1. 2008. Podle údajů na doručenkách adresát nebyl zastižen, zásilky byly uloženy 13. 12. 2007, což bylo oznámeno téhož dne, úložní doba skončila 28. 12. 2007 a zásilky byly vráceny zpět 31. 12. 2007; doručenky obsahují údaje v souladu s poštovními podmínkami.

IV.Ac) Závěry soudu

[22] Napadená rozhodnutí žalovaný doručoval prostřednictvím pošty, a to na adresu žalobcovy provozovny v Mutěnicích, Brněnská 873. Na obálkách, v nichž byla rozhodnutí doručována, je jako adresát uvedena společnost VELPA plus s. r. o., Brněnská 873, 696 11 Mutěnice, dále je uvedeno, že adresát nebyl v době doručování zastižen, přičemž oznámení o uložení zásilky bylo učiněno dne 13. 12. 2007 a úložní doba skončila dne 28. 12. 2007. Zásilka byla vrácena žalovanému z důvodu jejího nevyzvednutí. Na adresu žalobcovy provozovny a nikoliv na adresu sídla žalobce, žalovaný uvedené písemnosti doručoval vzhledem k podání ze dne 26. 10. 2006, jímž žalobce o takovýto postup požádal.

[23] Podle § 17 odst. 1 věta první zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném v době doručování) doručuje správce daně úřední písemnosti zpravidla poštou. Podle odstavce 2 věty první téhož paragrafu se doručuje v bytě, provozovně, obchodní místnosti, kanceláři a nebo pracovním místě, kde se osoba, již má být doručeno, zdržuje. Žalovaný doručoval předmětné písemnosti prostřednictvím držitele poštovní licence, přičemž tyto byly zcela nepochybně adresovány žalobci, a to v souladu s jeho vůlí projevenou v rámci daňového řízení na adresu jeho provozovny.

[24] Žalobce namítal, že k platnému doručení předmětných písemností nedošlo, neboť se v místě doručování nezdržoval. V době od 3. 12. 2007 do 2. 1. 2008 byl jeho jednatel, jakožto jediná osoba oprávněná k přijímání písemností, na léčení po autohavárii v zahraničí, což žalobce dokládal fakturou za pobyt. V rámci podání ze dne 26. 5. 2009 k tomu dodal, že z doručenek není zřejmé, zda bylo doručováno jednatele společnosti na jeho adresu domů nebo zda bylo doručováno právnické osobě jako takové, neboť obě adresy (adresa bydliště jednatele společnosti i provozovny žalobce) se shodují.

[25] Jak bylo uvedeno již shora, z obálek, v nichž byla obě napadená rozhodnutí žalovaného doručována, zcela jednoznačně vyplývá, že adresátem zásilky nebyl jednatel žalobce, jakožto fyzická osoba, ale byl jím sám žalobce, tedy společnost VELPA plus s. r. o. Pokud jde o samotné doručování zásilek, platí dle § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, že nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, zastižen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje, uloží doručovatel písemnost v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence nebo u obecního úřadu, a příjemce o tom vhodným způsobem vyrozumí; nevyzvedne-li si příjemce písemnost do patnácti dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl. Podle § 17 odst. 9, 11 a 12 zákona o správě daní a poplatků pak platí, že písemnosti určené právnickým osobám se doručují pracovníkům oprávněným za tyto příjemce přijímat písemnosti, není-li jich, doručuje se písemnost, která je určena do vlastních rukou, tomu, kdo je oprávněn za příjemce jednat, ostatní písemnosti kterémukoliv jejich pracovníku, který písemnost přijme; stejně se postupuje, stanovil-li si příjemce u pošty osoby k přijímání docházejících zásilek; doručení osobám uvedených v odstavcích 7 až 10 platí jako doručení příjemci; dokladem o doručení písemnosti příjemci je řádně vyplněná doručenka; jsou-li o doručení pochybnosti anebo není-li doručenka, lze doručení prokázat jiným vhodným způsobem.

[26] Zásilka tedy dle § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků měla být doručena pracovníkům oprávněným za žalobce přijímat písemnosti, a pokud by taková osoba nebyla, bylo třeba písemnost doručit tomu, kdo je za žalobce oprávněn jednat, neboť se jednalo o písemnosti určené do vlastních rukou žalobce. K přímému doručení osobám zmíněným v § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků však nedošlo, neboť na doručovací adrese bylo poštou zjištěno, že adresát nebyl zastižen a zásilky byly proto uloženy na poště dne 13. 12. 2007 s tím, že úložní doba patnácti dnů dle § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků uplynula dnem 28. 12. 2007. Dále tedy bylo postupováno ve smyslu shora citovaného § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť adresát písemnosti (žalobce) nebyl na doručovací adrese zastižen.

[27] Podle § 17 odst. 5 věty první zákona o správě daní a poplatků je třeba, aby byla splněna další podmínka pro možnost uložení písemnosti v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence, a to že se adresát v místě doručení nezdržuje. Při výkladu pojmu „zdržování se“ u právnické osoby zdejší soud vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 27. 5. 2003, č. j. 6 Afs 3/2003-20, č. 56/2004 Sb. NSS, či ze dne 6. 11. 2008, č. j. 2 Afs 89/2008-86; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), podle níž se právnická osoba v místě doručování nezdržuje, jestliže na adrese sídla, případně na adrese, kterou soudu sdělila, nebyl zastižen nikdo, kdo by byl oprávněn písemnost převzít a právnická osoba v místě doručování nevyvíjí podnikatelskou činnost prostřednictvím svých zaměstnanců či jiných osob. Kumulativně se tedy předpokládá nevyvíjení podnikatelské či jiné činnosti právnickou osobou na dané adrese a současně nepřítomnost osoby oprávněné za právnickou osobu přebírat zásilky.

[28] V dané věci sice podle relace pošty nebyl v místě a čase doručování zastižen nikdo, kdo by byl oprávněn za žalobce písemnost převzít, ovšem žalobce v provozovně vyvíjel podnikatelskou činnost, a to i ve druhé polovině prosince roku 2007, jak sám výslovně uvedl ve svém podání ze dne 26. 5. 2009. V daném případě tedy nedošlo ke kumulativnímu splnění dvou předpokladů, a to nevyvíjení podnikatelské činnosti při současné nepřítomnosti osoby oprávněné za právnickou osobu přebírat zásilky. Jelikož se tedy adresát na doručovací adrese zdržoval (ve smyslu shora uvedeného výkladu), přičemž nebyl zastižen, došlo správně k uložení doručované písemnosti v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence a příjemce byl o tomto uložení vyrozuměn. Podle § 17 odst. 5 věta druhá zákona o správě daní a poplatků nastoupila fikce doručení, a to posledním dnem patnáctidenní lhůty ode dne uložení, tedy dnem 28. 12. 2007. Tímto dnem byla obě napadená rozhodnutí žalovaného žalobci ve smyslu § 17 zákona o správě daní a poplatků doručena.

IV.B Nezákonnost původních rozhodnutí žalovaného o odvoláních

IV.Ba) Žalobní tvrzení

[29] Žalobce dále namítl, že jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl nejprve rozhodnutími č. j. 15113/07-1300-702972 a č. j. 15114/07-1300-702972, to však bez uvedení data vydání rozhodnutí a bez otisku úředního razítka. Následně u těchto rozhodnutí ověřil neplatnost, a to rozhodnutími ze dne 1. 10. 2007, č. j. 15941/07-1300-702972 a č. j. 15940/07-1300-702972. Rovněž tato rozhodnutí žalovaného nebyla řádně doručena, jelikož dle doručenek byla převzata M. K. s uvedením, že je osobou oprávněnou

k adresátovi. Tak tomu nebylo, neboť adresát v té době měl stanoveného příjemce u pošty k přijímání zásilek, a to A. D. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání. Z předkládací zprávy žalovaného ze dne 6. 12. 2007 žalobce zjistil, že jeho odvolání byla předána odvolacímu orgánu s vyjádřením žalovaného, že žalobce namítal rozpor s právními předpisy, které však blíže v odvolání nespecifikoval. Žalovaný tak nepostupoval v souladu se zákonem a nevyzval žalobce k doplnění důvodů odvolání proti rozhodnutím o ověření neplatnosti v souladu s § 48 zákona o správě daní a poplatků a bez dalšího předal i za těchto mu známých nedostatků v rozporu se zákonem spisový materiál k rozhodnutí o odvolání. Jedno z následných rozhodnutí vydaných Ministerstvem financí není vydáno věcně příslušným odborem podle organizačního řádu Ministerstva financí a stanovených pravomocí příslušných odborů, neboť každé je vydané jiným odborem Ministerstva financí. Žalovaný tak svými rozhodnutími vydanými dne 1. 10. 2007, nedoručenými žalobci, ověřil neplatnost žalobcem napadených rozhodnutí, ovšem tato do dne podání žaloby nenabyla právní moci. Doposud tak existují původní rozhodnutí žalovaného o odvolání doručená žalobci dne 20. 9. 2007, která jsou jednak nicotná, jednak nejsou řádně doručena.

IV.Bb) Vyjádření žalovaného

[30] Žalovaný uvedl, že proti rozhodnutím žalovaného č. j. 15113/07-1300-702972 a č. j. 15114/07-1300-702972 žalobce podal žalobu vedenou Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 29 Ca 208/2007. Žalovaný u obou dotčených rozhodnutí ověřil podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků splnění podmínek neplatnosti, a to rozhodnutími ze dne 1. 10. 2007, č. j. 15941/07-1300-702972 a č. j. 15940/07-1300-702972, doručenými žalobci dne 5. 10. 2007. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, která byla rozhodnutími Ministerstva financí zamítnuta. Obě rozhodnutí byla žalobci doručena postupem dle § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků uplynutím úložní doby. Krajský soud v Brně žalobu usnesením ze dne 30. 1. 2008, č. j. 29 Ca 208/2007-46, odmítl z důvodu absence soudně přezkoumatelného rozhodnutí správního orgánu; usnesení nabylo právní moci a žalobce proti němu nepodal kasační stížnost.

IV.Bc) Závěry soudu

[31] Jak vyplynulo z daňového spisu, žalovaný skutečně o podaných odvoláních proti dodatečným platebním výměrům rozhodl nejprve rozhodnutími č. j. 15113/07-1300-702972 a č. j. 15114/07-1300-702972. Tato rozhodnutí ovšem postrádala podstatné zákonné náležitosti – datum podpisu (vydání) rozhodnutí a otisk úředního razítka se státním znakem.

[32] Podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků *chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.* V nyní posuzované věci je splnění podmínek neplatnosti původních rozhodnutí žalovaného o odvolání zcela zjevné. A neměl o nich pochyb ani žalovaný, který neplatnost předmětných rozhodnutí ověřil rozhodnutími ze dne 1. 10. 2007, č. j. 15941/07-1300-702972 a č. j. 15940/07-1300-702972.

[33] Žalobce namítl, že tato rozhodnutí o ověření neplatnosti mu nebyla řádně doručena (přičemž ovšem současně v žalobě tvrdil, že mu byla doručena dne 5. 10. 2007). Tato otázka je však ve své podstatě v zásadě irelevantní. Pokud totiž proti nim dne 31. 10. 2007 podal odvolání, je zřejmé, že mu tato musela být známa. Poukázal-li pak žalobce na to, že žalovaný o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům rozhodl znovu přesto, že rozhodnutí o ověření neplatnosti dosud nenabyla právní moci, jedná se o tvrzení pravdivé. Žalobcova odvolání proti rozhodnutím žalovaného o ověření neplatnosti byla zamítnuta rozhodnutími ministerstva financí ze dne 8. 12. 2007, č. j. 49/101204/2007-491, a ze dne 10. 12. 2007, č. j. 25/101515/2007-253, přičemž tato rozhodnutí byla žalobci doručena uplynutím úložní doby a nabyla právní moci dne 28. 12. 2007 a 31. 12. 2007. Právní moc rozhodnutí žalovaného o ověření neplatnosti však v dané věci nebyla rozhodná. Podstatné totiž bylo, zda dotčená rozhodnutí byla vykonatelná. Tak tomu bylo, neboť odvolání proti nim podaná neměla odkladný účinek (§ 32 odst. 13 ve spojení s § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků). Na základě právě uvedeného jsou pro účely nynějšího řízení o žalobě nedůvodné i další námitky týkající se řízení vedeného o odvoláních žalobce proti rozhodnutím o ověření neplatnosti.

IV.C Prekluze práva správce daně vyměřit předmětné daně

IV.Ca) Žalobní tvrzení

[34] Žalobce v žalobě namítl, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, nikoliv fakticky. O tom svědčí výzva ze dne 10. 1. 2005 k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků. V replice k vyjádření žalovaného ze dne 30. 4. 2009 pak žalobce zdůraznil, že napadená rozhodnutí mu nebyla platně doručena a tudíž nenabyla právní moci. Žalovaný nezopakoval pokus o jejich doručení, protože by nestihl prekluzivní lhůtu tří let. Daň přitom byla vyměřena po jejím uplynutí. Celistvým úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je pouze ukončená daňová kontrola. Předmětné daňové kontroly zdaňovacího období prosinec 2003 byly zahájeny dne 6. 11. 2004 a k 31. 12. 2006 nebyly daňové kontroly ukončeny, nebyl tedy učiněn úkon, který by určoval nový běh lhůty.

IV.Cb) Vyjádření žalovaného

[35] Dle žalovaného by tvrzení žalobce o pouhém formálním zahájení kontroly v roce 2004 mělo dopad toliko na běh prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

IV.Cc) Závěry soudu

[36] Námitka uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně správcem daně není důvodná.

[37] Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle odstavce 2 téhož paragrafu byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit

daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

[38] V projednávané věci byla daňová kontrola za příslušné zdaňovací období jak u daně z přidané hodnoty, tak i u spotřební daně, zahájena dne 9. 11. 2004, přičemž téhož dne byl žalobce o zahájení daňové kontroly zpraven. Daňová kontrola je zcela nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Přitom podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004-52, č. 634/2005 Sb. NSS, zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven, a na běh této lhůty nemají vliv žádné další úkony provedené správcem daně v průběhu daňové kontroly. V daném případě proto tříletá lhůta k vyměření obou předmětných daní počala běžet znovu od konce roku 2004 a uplynula dnem 31. 12. 2007. Jak bylo shora uvedeno, byla do tohoto data obě napadená rozhodnutí žalovaného žalobci řádně doručena.

[39] K uvedenému je nutno ještě dodat, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96, č. 1480/2008 Sb. NSS, nelze za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty považovat pouhý formální sepsí protokolu o zahájení daňové kontroly, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně. Tak tomu ovšem v nyní projednávané věci nebylo. Správce daně daňovou kontrolu zahájil při ústním jednání konaném dne 9. 11. 2004, tedy ještě v běhu prvního roku lhůty pro vyměření obou daní. Jak navíc plyne z příslušného protokolu, tento úkon nebyl formální, správce daně v rámci daného jednání zjišťoval, kde má žalobce uloženy účetní a daňové doklady a evidence, kdo je pověřen k jejich předkládání a podávání vysvětlení, a kdy a v jakých prostorách může být kontrola provedena. Dle potvrzení o převzetí dokladů ze dne 19. 11. 2004 pak správce daně převzal mimo jiné i hlavní účetní knihu „1.–12./2003“, tedy účetní dokument týkající se zcela nepochybně i kontrolovaného zdaňovacího období. V dalších úkonech pak správce daně pokračoval bez většího prodlení, ať již šlo o výzvu k dokazování dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ze dne 10. 1. 2005, či protokol o převzetí dokladů ze dne 12. 1. 2005 (skaldové karty polotovarů a výrobků rok 2003, vnitřní účetní doklady rok 2003). Předmětnou daňovou kontrolu je tedy nutno považovat za řádně zahájenou již v listopadu 2004. I kdyby však za první materiální kroky správce daně v daňové kontrole mohly být považovány teprve tyto posledně zmíněné úkony, mělo by to za následek pouze skutečnost, že by daňovou kontrolu bylo třeba považovat za zahájenou až v lednu 2005 a prekluzivní lhůta by v případě obou daní skončila až dnem 31. 12. 2008.

[40] Závěrem lze uvést, že v nyní souzené věci Nejvyšší správní soud již v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 23. 7. 2010 považoval zahájení daňové kontroly za úkon přerušující lhůtu, tedy tento úkon současně vzal za takový, který nejen existoval, ale měl i kvalitu vyvolávající důsledek ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

IV.D Zahájení a provádění daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně

IV.Da) Žalobní tvrzení

[41] Žalobce namítl nezákonnost zahájení daňové kontroly na základě pověření žalovaného s odkazem na § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech. Žalovaný mohl v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní jiný než místně příslušný finanční úřad, ovšem v pověření by musely být jednotlivé úkony přesně vyspecifikovány. V pověření ze dne 13. 11. 2003 je uvedeno v jednotném čísle provedení kontroly podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, nikoliv provedení kontrol. Na základě tohoto pověření již byla mimo jiné provedena kontrola na dani spotřební z lihu za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003, daně z příjmů právnických osob, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001 až září 2003 a spotřební daně z lihu a daně z vína za zdaňovací období leden 2001 až září 2003, která byla pravomocně ukončena. K zahájení kontrol za zdaňovací období říjen až prosinec 2003 zahájených dne 19. 11. 2004 by musel žalovaný vydat nové pověření. Nelze mít totiž za to, že již vydané pověření je časově neomezené a vztahující se na jakoukoliv kontrolu kterékoliv daně, neboť by to popíralo smysl zákona a zejména místní příslušnost správce daně. Kontrola tak byla provedena správcem daně, který neměl oprávnění kontrolu provést, neboť byl místně nepřislušným správcem daně.

[42] Finanční úřad ve Veselí nad Moravou pak nebyl místně příslušným správcem daně k úkonu podle zákona č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), při výrobě, úpravě, skladování a evidenci lihu v provozním areálu v Mutěnicích, neboť tento spadl pod Finanční úřad v Hodoníně, v jehož obvodu působnosti se nachází. Proto ani z tohoto důvodu nemohla být kontrola v této provozovně na základě předmětného pověření zahájena, neboť pověření uvádí místní příslušnost Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou a tudíž veškeré listiny a důkazní prostředky pořízené Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou lze jednoznačně považovat za získané v rozporu se zákonem, neboť tyto vydal správce daně místně nepřislušný. Tato skutečnost byla Finančnímu úřadu Brno III známa, o čemž svědčí úřední záznam ze dne 13. 12. 2004, v němž je vyjádření Finančního úřadu Veselí nad Moravou, že místní příslušnost k provozovně v Mutěnicích byla po ústní dohodě (bez písemného zápisu) mezi finančními úřady delegována z Hodonína do Veselí nad Moravou z provozních a evidenčních důvodů. Zákon o správě daní a poplatků delegaci místní příslušnosti ústní formou mezi správci daně nezná. Delegovat místní příslušnost lze pouze za podmínek stanovených zákonem o správě daní a poplatků a zejména rozhodnutím.

[43] Oddělení specializované kontroly byla zřízena finančními ředitelstvími na základě dopisu Ministerstva financí s tím, aby prováděla kontroly, které jsou odborně náročné, a tudíž do těchto oddělení dosadila pracovníky na vysoké odborné úrovni. Dle žalobcova přesvědčení byla cílem dané daňové kontroly jeho likvidace. Námitky podjatosti podané žalobcem neměly úspěch, vždy bylo shledáno, že jsou nedůvodné, stejně tak jako námitky proti postupu pracovníků správce daně.

[44] Finanční úřad Brno III prováděl již před zahájením těchto kontrol místní šetření, na což je odkazováno i v jiných listinách se zmínkou, že byla prováděna na základě pověření Finančního ředitelství v Brně. Tuto listinu žádal žalobce při nahlížení do spisu předložit, nicméně mu tato správcem daně předložena nebyla.

IV.Db) Vyjádření žalovaného

[45] Žalovaný uvedl, že postupoval v souladu s § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, který umožňuje finančnímu ředitelství pověřit provedením mimo jiné některých úkonů v rámci správy daní jiný než místně příslušný finanční úřad v obvodu jeho působnosti. Jak Finanční úřad ve Veselí nad Moravou, tak i Finanční úřad Brno III byly v působnosti žalovaného. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že kontrola je považována za úkon správce daně, pokud žalobce navíc dovozuje, že Finanční úřad ve Veselí nad Moravou nebyl místně příslušným správcem daně k provádění úkonů při výrobě, úpravě, skladování a evidenci lihu v provozním areálu v Mutěnicích, je nutno zdůraznit, že v pověření je uveden Finanční úřad ve Veselí nad Moravou jako místně příslušný správce daně, nikoliv jako místně příslušný správce daně k provádění shora uvedených úkonů. Tyto dva odlišné pojmy je nutno rozlišit, což žalobce neučinil. Pokud se žalobce odvolává na úřední záznam z 13. 12. 2004, dle kterého byla místní příslušnost k provozovně v Mutěnicích delegována z Finančního úřadu v Hodoníně na Finanční úřad ve Veselí nad Moravou, je nutno upřesnit, že se nejedná o delegaci místní příslušnosti, ale o vykonávání úkonů podle zákona o lihu na základě ústního dožádání Finančního úřadu v Hodoníně podle § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť Finanční úřad ve Veselí nad Moravou jako místně příslušný správce spotřebních daní, mohl úkony podle zákona o lihu provést snáze, hospodárněji, ve všech provozovnách žalobce s přímou výrobní návazností.

IV.Dc) Závěry soudu

[46] Podstatou této námitky je tvrzení žalobce o zahájení (a provedení) daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně. Konkrétně žalobce poukazoval na nezákonnost pověření vydaného žalovaným dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech ve prospěch Finančního úřadu Brno III. Uváděl též, že toto pověření se nevztahovalo na provedení daňové kontroly zdaňovacího období měsíce prosince 2003.

[47] Určení konkrétního správce daně oprávněného a zároveň povinného k provedení určitého daňového řízení vyplývá z pravidel o příslušnosti (věcné, místní, funkční). Pravidla místní příslušnosti (např. § 4 zákona o správě daní a poplatků) pak k provedení řízení konkretizují některého z věcně příslušných správců daně ve vztahu k jejich územní působnosti. Pouze daňové řízení vedené příslušným správcem daně odpovídá zásadě zákonnosti (§ 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Existují však i zákonné výjimky, kdy je k provedení úkonů daňového řízení oprávněn i místně nepříslušný správce daně. Tedy, okolnost provedení daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně sama o sobě nevyvolává její automatickou nezákonnost. V takovém případě je však nutno pečlivě zkoumat splnění zákonných podmínek.

[48] 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.

[49] 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“.

[50] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou důvodů, na jejichž základě může finanční ředitelství přikročit k realizaci své intervenční pravomoci (nesdělení či neexistenci takových důvodů však v nyní souzené věci žalobce v žalobě nenamítal, proč se zdejší soud této otázce dále nevěnoval), 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.

[51] V daném případě vyplynulo ze správního spisu, že dne 13. 11. 2003 Finanční úřad Brno III (pod č. j. 194751/03/290540/2804) požádal žalovaného o vydání pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech k provedení daňové kontroly u daňových subjektů „V. J.“ a „VELPA plus s. r. o.“ V přípisu je uvedeno, že oddělení specializované kontroly Finančního úřadu Brno III připravuje na základě podnětu Finančního úřadu v Hodoníně daňovou kontrolu u daňového subjektu „V. J.“. Vzhledem k tomu, že podnikatelská činnost tohoto subjektu je shodná a probíhá ve společných prostorách s daňovým subjektem „VELPA plus s. r. o.“, který je osobou blízkou – personálně propojenou, přičemž proběhly i vzájemné obchody mezi těmito subjekty, je potřebné ověřit správnost daňové povinnosti i u této osoby blízké. U žalobce bylo požadováno pověření k provedení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob, dani z přidané hodnoty a spotřební dani za jednotlivá období let 1999 až 2001.

[52] Téhož dne, tedy 13. 11. 2003, vydal žalovaný pod č. j. 7195b/03/FŘ/150 požadované pověření. Z jeho obsahu plyne, že Finanční ředitelství v Brně pověřilo „Finanční úřad Brno III provedením kontroly podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, včetně dílčích úkonů procesně souvisejících, u daňového subjektu *VELPA plus s. r. o.*“ Jako žalobcova místně příslušného správce daně žalovaný označil Finanční úřad ve Veselí nad Moravou.

[53] Následně, dne 19. 11. 2003, Finanční úřad Brno III zahájil na základě uvedeného pověření u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2001, 2002, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001 až září 2003 a spotřební daně za zdaňovací období leden 2001 až září 2003 (protokol o ústním jednání č. j. 195689/03/290540/6487).

[54] O téměř rok později, dne 9. 11. 2004, pak na základě téhož pověření Finanční úřad Brno III zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2003 a spotřební daně za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2003 (protokol o ústním jednání č. j. 190189/04/290540/6487). V této souvislosti se ve správním spisu nalézají též přípis ze dne 14. 9. 2004 (č. j. 162645/04/290540/6487), jímž Finanční úřad Brno III v rámci oznámení poznatků získaných v dosavadním průběhu kontroly sdělil Finančnímu úřadu ve Veselí nad Moravou zjištění informací za zdaňovací období (mj. i za prosinec 2003), jež nejsou předmětem daňové kontroly.

[55] Ještě v průběhu daňové kontroly, avšak až téměř rok a půl po jejím zahájení, žalobce namítal její zahájení a provádění místně nepřislušným správcem daně. Učinil tak v podání ze dne 24. 4. 2006, označeném jako „*Námitka proti podjatosti Ing. Š. – vedoucí oddělení specializované kontroly Finančního úřadu Brno III*“, v jehož rámci požadoval zrušení předmětného pověření a předání daňového řízení zpět místně příslušnému správci daně. Na toto podání reagoval žalovaný přípisem ze dne 20. 6. 2006 (č. j. 7691/06/FR 150), jímž návrh na zrušení pověření odmítl jako neodůvodněný. Dále žalobce proti provádění daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně protestoval v rámci seznámení se s výsledky doplněného důkazního řízení a projednání zpráv o daňové kontrole dne 19. 9. 2006 (str. 12 protokolu o ústním jednání č. j. 166896/06/290540/7151), stejně tak učinil v písemném vyjádření k výsledkům daňové kontroly ze dne 21. 9. 2006. Námitky uvedené v tomto „vyjádření“ zamítla vedoucí oddělení specializované kontroly Finančního úřadu Brno III rozhodnutím ze dne 12. 10. 2006, č. j. 178561/06/290540/2804. Uvedla, že postup je v souladu se zákonem a judikaturou.

[56] Podřazením takto zjištěného skutkového stavu zákonným podmínkám pro provedení daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně na základě pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech (ve smyslu citované judikatury Nejvyššího správního soudu), by teoreticky bylo možno dospět k závěru o nezákonnosti postupu orgánů finanční správy. Dotčené pověření ze dne 13. 11. 2003 totiž nedostatečně specifikuje zaměření úkonu, k jehož provedení byl Finanční úřad Brno III pověřen. Z pověření je tedy patrné, že Finanční úřad Brno III byl oprávněn u žalobce provést daňovou kontrolu, není již však nijak zřejmé vymezení konkrétního řízení, v němž mělo k tomuto úkonu dojít, tedy jakých daní a jakých zdaňovacích období se měla tato kontrola týkat.

[57] Jak ovšem konstatoval Nejvyšší správní soud ve druhém zrušujícím rozsudku ze dne 25. 2. 2013, „[p]ovažoval-li žalobce provádění daňové kontroly za nezákonné, mohl a měl proti tomu brojít žalobou proti nezákonnému zásahu podanou ve lhůtě navazující na rozhodnutí o námitkách. Vady, pro které krajský soud označil zahájení a provádění daňové kontroly za nezákonné, by mohly znamenat, že se jednalo o nezákonný zásah. Krajský soud k nezákonnosti zahájení a provádění daňové kontroly, tedy k provedení nezákonného zásahu, nemůže přihlížet až v žalobě podané proti rozhodnutí o věci samé.“

[58] Žalobce tedy argumentaci nezákonným pověřením Finančního úřadu Brno III k provedení daňové kontroly uplatnil svým způsobem opožděně. Na uvedeném v zásadě ničeho nemění ani usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55 (věc *ALGON PLUS*). Rozšířený senát sice dospěl 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“.

[59] 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 nepřijatelného 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.“

[60] 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.“

[61] I na základě uvedeného lze uzavřít, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty a spotřební daně z lihu za zdaňovací období měsíce prosince 2003 byla u žalobce provedena správcem daně, který k ní byl pověřen obsahově nedostatečným aktem žalovaného. Tato skutečnost by mohla být důvodem pro vyhovění zásahové žalobě směřující proti zahájené a probíhající daňové kontrole. Z hlediska posuzování důvodnosti žaloby proti rozhodnutím žalovaného ji však je třeba hodnotit pouze jako vadu daňového řízení, jejíž intenzita nezpůsobuje nezákonnost následných rozhodnutí žalovaného o stanovení daňových povinností žalobce.

[62] K tomuto závěru ostatně Nejvyšší správní soud implicitně dospěl již v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 23. 7. 2010. Z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, že Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti směřující proti předchozímu rozsudku krajského soudu sp. zn. 29 Ca 59/2008 nepřehlédl skutečnosti týkající se místní příslušnosti správce daně – provádění daňové kontroly jiným správcem daně, než tím, který o dani rozhodl, ve svém rozsudku konstatoval, stejně tak jako pověření Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 11. 2003. Akceptoval přitom i zahájení kontroly vztahující se na další období, což je zřejmé ze skutečnosti, že zachování lhůty pro doměření daní označil za nesporné. Nejvyšší správní soud ostatně sdílel i názor žalovaného a krajského soudu, že zahájení daňové kontroly dne 9. 11. 2004 bylo úkonem přerušujícím lhůtu pro vyměření daní. Tento úkon tedy vzal za takový, který nejen existoval, ale měl i kvalitu vyvolávající důsledek ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[63] K žalobní námitce lze dodat, že relevantním zjišťovacím úkonem správce daně způsobilým ovlivnit daňové povinnosti žalobce týkající se zdaňovacího období měsíce prosince 2003, učiněným vůči daňovému subjektu, byla též místní šetření ohledně inventury lihu provedená u žalobce ještě před zahájením uvedené daňové kontroly Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou, a to ve dnech 5. 1. 2004 v sídle žalobce Velká nad Veličkou 883, a ve dnech 6., 7. a 19. 1. 2004 v provozovně žalobce Mutěnice, Brněnská 873 (viz protokol ze dne 19. 1. 2004, č. j. 1866/04/311930/3219). Žalobce sice tento úkon v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jakož i v žalobě, napadal pro nezákonnost s tím, že byl učiněn místně nepřislušným správcem daně, tato námitka však není důvodná.

[64] Podle § 3 odst. 2 zákona o územních finančních orgánech, ve znění účinném do 31. 12. 2005, je k provádění úkonů podle zvláštního právního předpisu (zákon o lihu) při výrobě, úpravě, skladování a evidenci lihu místně příslušný územní finanční orgán, v jehož obvodu působnosti je lih vyráběn, upravován, skladován a evidován. Zde je nutno souhlasit se žalobcem, že k provádění úkonů podle zákona o lihu byl v případě provozovny umístěné v Mutěnicích místně příslušným Finanční úřad v Hodoníně. Správcem spotřební daně z lihu ohledně zdaňovacího období měsíce prosince 2003 byl však ve vztahu k žalobci podle jeho sídla Finanční úřad ve Veselí nad Moravou [§ 2 písm. f) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2003, § 140 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 1. 2004, § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, § 3 odst. 1 zákona o územních finančních orgánech]. Provedl-li tedy Finanční úřad ve Veselí nad Moravou místní šetření týkající se spotřební daně z lihu (a současně též DPH) u subjektu, jehož byl místně příslušným správcem daně, nelze o tomto úkonu hovořit jako o nezákonném, byť tak učinil mimo svůj obvod územní působnosti. To pak obzvláště za situace, kdy byl o tento úkon současně požádán Finančním úřadem v Hodoníně. Zde se soud ztotožnil s okolnostmi odůvodňujícími vhodnost takového postupu uvedenými v napadených rozhodnutích žalovaného (na stranách 10) a spočívajícími v hospodárnosti na straně správce daně i žalobce (přímá výrobní návaznost technologických zařízení žalobce nacházejících se v obcích Mutěnice, Velká nad Veličkou, Prušánky, tedy v územní působnosti různých finančních úřadů, přičemž výsledné výrobky podléhaly spotřební dani z lihu, a předmět činnosti žalobce je zdaňován pouze u jednoho z nich, u správce daně místně příslušného dle sídla žalobce – Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou).

IV.E Neprojednání zpráv o daňové kontrole

IV.Ea) Žalobní tvrzení

[65] Finanční úřad Brno III postupoval nezákonně, pokud dovedil, že žalobce se měl prokazatelně vyhýbat projednání i podpisu zpráv o daňové kontrole. Daňový subjekt má totiž právo omluvit svoji neúčast na nařízeném jednání. Správce daně poté může s ohledem na závažnost důvodu omluvy termín jednání změnit. Svoje stanovisko však musí daňovému subjektu sdělit, aby bylo zřejmé, zda důvody uznal a jednání tak přesunul na jiné datum, či zda neúčast daňového subjektu považuje za nedůvodnou a jednání v daném termínu proběhne i bez jeho účasti. Správce daně však takto nejednal a bez dalšího zaslal zprávy o daňové kontrole poštou. Žalobci tak bylo upřeno právo na projednání zprávy o jejím ukončení dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Neprojednání zpráv o daňové kontrole je takovou procesní vadou, která způsobila nezákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů. Předmětné zprávy o daňové kontrole nelze použít jako důkazní prostředek.

[66] Žalobce žádal o změnu termínu projednání zpráv, neboť za dobu šesti měsíců mu správce daně při nahlížení do spisu nebyl schopen předložit kompletní spisový materiál, aby se mohl relevantně vyjádřit k závěrům uvedeným ve zprávách o výsledku zjištění z daňové kontroly. První nahlížení do spisového materiálu v dané věci se uskutečnilo dne 2. 11. 2006. Dne 21. 2. 2007 bylo žalobci doručeno předvolání k ústnímu jednání ve věci projednání a podpisu zpráv o výsledku zjištění z daňové kontroly na 12. 3. 2007. Dopisem ze dne 27. 2. 2007 žalobce požádal o změnu termínu jednání, neboť dne 21. 2. 2007 mu bylo doručeno rozhodnutí správce daně ze dne 19. 2. 2007 o vyhovění v plném rozsahu odvolání žalobce proti rozsahu nahlédnutí do předmětného spisového materiálu. Dodal, že jeho zástupkyně se vzhledem k předchozí pracovní neschopnosti dostaví k nahlédnutí do spisového materiálu dne 14. 3. 2007. Podáním ze dne 8. 3. 2007 žalobce oznámil změnu termínu nahlížení vzhledem k nemoci své zástupkyně, s tím, že se dostaví k nahlédnutí do spisového materiálu dne 21. 3. 2007. Ani na jedno z uvedených podání správce daně nereagoval. Při nahlédnutí do spisu dne 21. 3. 2007 bylo umožněno zástupkyni žalobce seznámit se s rejstříkem spisu, který dosud nebyl součástí spisového materiálu. Dále zástupkyně žalobce sdělila, že z důvodu přetrvávající nemoci přijde nahlédnout do spisu po kontrole předloženého obsahového listu dne 2. 4. 2007.

[67] V mezidobí bylo dne 16. 3. 2007 žalobci doručeno druhé předvolání ze dne 5. 3. 2007 k ústnímu jednání ve věci projednání a podpisu zpráv o výsledku zjištění z daňové kontroly na den 23. 3. 2007. Dopisem ze dne 22. 3. 2007, kterému předcházelo telefonické sdělení zástupkyně žalobce správci daně, že písemná žádost je podávána k poštovní přepravě, žalobce požádal o změnu termínu jednání, neboť jeho zástupkyně bylo dne 21. 3. 2007 nahlíženo do spisu. Současně žalobce sdělil, že se k nahlédnutí do spisu, se kterým ještě nebyl seznámen, neboť neměl možnost srovnání, co vše je ve spise založeno, dostaví dne 2. 4. 2007. K této žádosti se správce daně opětovně nevyjádřil.

[68] Dne 2. 4. 2007 se zástupkyně žalobce dostavila k nahlížení do spisu, dne 11. 4. 2007 pak vyzvedla zbylou část ověřených listin vyžádaných dne 2. 4. 2007. Již předtím však správce daně předvolal žalobce dne 26. 3. 2007 (doručeno dne 30. 3. 2007) k ústnímu jednání ve věci projednání a podpisu zpráv o výsledku zjištění z daňové kontroly na 16. 4. 2007.

Dopisem ze dne 13. 4. 2007 požádal žalobce o změnu termínu jednání z důvodu, že dne 11. 4. 2007 bylo jeho zástupkyní nahlíženo do spisu a pořizována zbývající část stejnopisů listin na základě předloženého obsahu spisového materiálu. Při nahlížení dne 11. 4. 2007 bylo žalobci předáno poměrně rozsáhlé množství stejnopisů listin a zejména „doplnění seznamu obsahového listu spisu“, po jehož kontrole žalobce požadoval nahlédnout a pořídit část stejnopisů. Dále žalobce zjistil, že obsahový list spisu opětovně nezahrnuje veškeré listiny, které byly v průběhu předmětného daňového řízení pořízeny, doručeny a vydány. Proto dne 2. 4. 2007 podal odvolání proti rozsahu nahlédnutí do spisu, které podáním ze dne 12. 4. 2007 doplnil. Žalobci tak dosud nebyl předložen kompletní spisový materiál, protože neměl možnost se ke zprávám kvalifikovaně vyjádřit. Žalobce žádal správce daně o stanovení náhradních termínů k projednání zpráv, a to po umožnění seznámení se s kompletním spisovým materiálem v předmětné věci. Na tuto žádost správce daně opět nereagoval, vyjma toho, že žádosti vyhodnotil v průvodním dopise, který byl součástí zpráv o daňové kontrole zaslaných poštou s odůvodněním, že se jedná o vyhýbání podpisu zpráv. Z jednotlivých protokolů o ústním jednání sepsaných se zástupkyní žalobce při nahlížení do spisu je zcela zřejmé, že Finanční úřad Brno III neměl ve spisovém materiálu založeny veškeré listiny, které během kontroly shromáždil, ani neměl vyhotoven soupis listin, které spis obsahuje.

Správce daně žalobci vůbec nesdělil, zda důvody omluvy uznal, zda jednání přesunul na jiné datum, či zda neúčast daňového subjektu považuje za nedůvodnou a jednání v termínu proběhne i bez jeho účasti.

IV.Eb) Vyjádření žalovaného

[69] Podmínky pro ukončení daňové kontroly doručením zpráv o daňové kontrole byly dány, žalovaný v této souvislosti poukázal na časové údaje o „opakovaném projednání“ zpráv o kontrole. Důvody omluv z projednání zpráv uváděné žalobcem žalovaný odmítl, taktéž žalobcem tvrzené nepředložení kompletního spisového materiálu. Žalobce byl již dne 22. 12. 2005 seznámen s výsledky zjištění daňové kontroly daně z přidané hodnoty a spotřebních daní za předmětné zdaňovací období. Využil svého práva dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků a k výsledkům se vyjádřil písemností doručenou správci daně dne 23. 1. 2006. Správce daně provedl výsledek navržených svědků J. P. a Ing. P. K., dne 19. 9. 2006 byl žalobce seznámen s výsledkem doplněného řízení. Následně byl předvolán „ke konečnému“ projednání zpráv, a to nejdříve na 12. 3. 2007, dále na 23. 3. 2007 a nakonec na 16. 4. 2007. Požadavek, aby žalobci bylo sděleno v souvislosti s výslovným vyhodnocením důvodnosti jeho omluvy, zda projednání zpráv proběhne bez jeho účasti, nemá oporu v úpravě daňového procesu.

[70] Přestože v době nahlížení do spisu neexistovala povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s obsahem spisu (tento text byl doplněn do zákona o správě daní a poplatků až s účinností od 31. 10. 2007), pověřený správce daně vyhotovil seznam písemností a vyhověl tak v rámci autoremedury odvolání žalobce proti rozsahu, v němž mu bylo umožněno nahlédnout do spisu. Žalobce poukázal na délku trvání daňové kontroly a nedostatky při nahlížení do spisového materiálu, přitom ale sám uvádí, že dne 21. 2. 2007 mu bylo doručeno rozhodnutí, kterým bylo vyhověno jeho odvolání, přesto se dostavil k pověřenému správci daně dne 21. 3. 2007, ovšem z důvodu přetrvávající nemoci jeho zástupkyně s tím, že v nahlížení bude pokračovat dne 2. 4. 2007, kdy podal odvolání proti rozsahu nahlížení. Dne

11. 4. 2007 se dostavil vyzvednout zbylou část vyžadovaných listin ze spisu, přičemž 16. 4. 2007 byl předvolán k projednání zprávy o kontrole, téhož dne doplnil odvolání proti rozsahu nahlížení. Účelovost tvrzení o nemožnosti relevantně se vyjádřit ke zprávám o daňové kontrole je zřejmá z odůvodnění napadených rozhodnutí a předloženého spisového materiálu.

IV.Ec) Závěry soudu

[71] Uvedenou problematikou se poměrně podrobně zabýval Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 23. 7. 2010. Vzhledem k vázanosti zrušujícím rozsudkem zdejší soud parafrázoval a případně doplnil závěry soudu kasačního.

[72] Podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňová kontrola nástrojem ke zjištění a prověření daňového základu a jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně, přičemž je možno ji provádět jen v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Daňová kontrola je spojena s povinností daňového subjektu podle odstavce 2 téhož ustanovení; zejména je povinen předložit na požádání nezbytné záznamy, účetní a jiné doklady, podat k nim vysvětlení, předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. V daném případě žalobce předložil doklady, které měl k dispozici, podal do určité míry vysvětlení a navrhl důkazy, které správce daně provedl. Průtahy spojené s jeho vyjádřením jsou přiměřené okolnostem a průtahy spojené se zajištěním jednoho ze svědků mu nelze přičítat k tíži, byť svědeckou výpověď tohoto svého zaměstnance navrhoval mj. i ke splnění své povinnosti podat požadované vysvětlení. Doba kontroly, kterou správce daně prováděl v mezích předložených dokladů a podaných vysvětlení trvala cca jeden rok a tuto dobu nelze považovat za nijak nepřiměřenou. Kontrola je však ukončena až projednáním zprávy (eventuelně jejím doručením), jak plyne z § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož „[o] výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.“

[73] K ukončení kontroly v uvedeném smyslu došlo se značným časovým odstupem. Tato doba byla vyplněna jednak doplněním kontroly, jednak několikrát opakovaným nahlížením do spisu žalobcem (jeho zástupci) a vyřizováním jeho opakovaných odvolání proti rozsahu nahlédnutí do spisu, námitek podjatosti či stížností. Otázkou je, zda se jednalo o využití práv daňového subjektu nebo o průtahy, jejichž cílem bylo dosáhnout prekluze práva daň doměřit. Daňový subjekt je podle § 16 odst. 4 daňového řádu oprávněn předkládat či navrhopvat důkazní prostředky [písm. c)], podávat námitky proti postupu správce daně [písm. d)], klást otázky svědkům [písm. e)], vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly před jejím ukončením [písm. f)], i nahlížet kdykoliv u správce daně v jeho obvyklou úřední dobu do převzatých dokladů [písm. g)]. Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, z hlediska řádného

průběhu daňového řízení a z hlediska možnosti ukončení daňové kontroly náhradním způsobem, je třeba všechny úkony správce daně i daňového subjektu vážit nejen ve vztahu k účelu daňového řízení, ale i s přihlédnutím k nezbytnosti zajištění práv daňového subjektu.

[74] V nyní souzené věci tedy za ukončení daňové kontroly nelze považovat projednání jejího výsledku dne 22. 12. 2005, byť při něm zástupce žalobce převzal přílohy shrnující výsledky kontroly. Po tomto jednání totiž byla kontrola k návrhu žalobce doplňována. Návrhy žalobce na výsledky svědků mířily k podstatě kontroly a správce daně je provedl. Těmto výsledkům byl v obou případech přítomen zástupce daňového subjektu, jenž měl možnost svědkům klást otázky a také této možnosti využil. Z protokolů je zřejmé, že výsledky byly provedeny velmi podrobně. Za této situace nelze vytýkat žalovanému, že tyto výsledky k dalším návrhům žalobce nezopakoval. Dnem projednání výsledků daňové kontroly pak nemůže být ani den 30. 3. 2006, neboť tehdy dosud nebyl proveden jeden z navržených výsledků svědků. Tak tomu ovšem již bylo při dalším projednání dne 19. 9. 2006. O tomto projednání byl sepsán obsáhlý protokol, z něhož je zřejmé, že předmětem seznámení zástupce daňového subjektu byl podrobný souhrn kontrolních zjištění i provedených důkazů. Zástupce žalobce ovšem zprávu o kontrole nepodepsal, vznesl proti ní výhrady a vyžádal si lhůtu k písemnému vyjádření. Následně podaný návrh na opětovný výslech svědka P. již byl hodnocen výše; daňový subjekt ovšem současně namítl i další nedostatky, zejména nedostatek legitimace finančního úřadu k provedení kontrol.

[75] Po nevyhovění těmto námitkám však již řízení spočívalo pouze v nahlížení do spisu a vyřizování opakovaných podání daňového subjektu. Z nich bylo úspěšné pouze jedno odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu (rozhodnutí z 19. 2. 2007). Jak vyplývá z daňového spisu, správce daně žalobci (jeho zástupcům) opakovaně umožnil nahlížení do spisu v souladu s § 23 daňového řádu. V rámci vyhovění odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu (ze dne 19. 2. 2007) správce daně vyhotovil soupis spisu. V tomto ohledu je přitom nutno dát za pravdu žalovanému, neboť v té době takovou povinnost zákony správci daně neukládaly. Zároveň nutno zdůraznit, že předmětný daňový spis je sice poněkud obsáhlejší, nelze jej však označit za nepřehledný ani za zmatečný. Postupem času sice nabýval na obsahu, to však zejména v důsledku jeho doplňování o žalobcova podání a rozhodnutí o jejich vyřízení. Z hlediska žalobce se však v tomto případě každopádně jednalo o listiny, jejichž obsah mu byl znám, neboť byl jejich autorem či adresátem. Nahlížení do spisu včetně pořízení kopií jednotlivých listin je právem daňového subjektu, ovšem to v jakém rozsahu mu to bylo správcem daně umožněno, je třeba vždy hodnotit z hlediska důsledků na postavení daňového subjektu v řízení. Pokud by mu bylo upřeno nahlédnutí do listin (či pořízení jejich kopií), které mají význam pro závěry správce daně o jeho daňové povinnosti a odrazilo by se v možnosti jeho procesní obrany, bylo by takové pochybení důvodem ke zrušení rozhodnutí. V daném případě však taková situace nenastala. Ani ze žalobních tvrzení není patrné, že by žalobce nemohl nahlédnout do některé z listin, z nichž orgány daňové správy ve zprávách o daňové kontrole, či v následných rozhodnutích vycházely. K tomu je nutno dodat, že dle názoru zdejšího soudu vyhotovení soupisu obsahu spisu přispělo k přehlednosti spisu při nahlížení do něj, nikoli však takovým způsobem, který by znemožňoval využití institutu nahlížení do spisu již před vyhotovením předmětných soupisů.

[76] Správce daně postupně předvolal daňový subjekt k projednání zpráv o daňové kontrole na den 12. 3. 2007, 23. 3. 2007 a 16. 4. 2007. V případě prvního termínu správce daně

akceptoval omluvu daňového subjektu a stanovil nový termín. V případě termínu dne 23. 3. 2007 se daňový subjekt opět omluvil, a to nemocí své zástupkyně vylučující ji z nahlížení do spisu. Souvislost s jeho vlastní účastí na projednání výsledků kontroly však příliš zřejmá není. Rozhodující je poslední termín 16. 4. 2007, jehož nerespektování správce daně označil za výraz opakovaného vyhýbání se projednání výsledků kontroly. Soud se s jeho závěrem, dostatečně odůvodněným v průvodním přípisu ze dne 19. 4. 2007, plně ztotožnil.

[77] Zde je nutno zdůraznit, že u tohoto posledního termínu nedošlo k fiktivnímu povolení prodloužení lhůty ve smyslu § 14 odst. 2, 4 zákona o správě daní a poplatků. Termín projednání zprávy je správcovskou lhůtou, tedy lhůtou, kterou správce daně může prodloužit. Fikce prodloužení ve smyslu § 14 odst. 4 daňového řádu však může nastat pouze tehdy, je-li o prodloužení požádáno před jejím uplynutím, a je-li navržen jiný termín. Fikce prodloužení lhůty (změny termínu) totiž spočívá ve změně na tento jiný konkrétní termín. V daném případě byl daňový subjekt obeslán k projednání na den 16. 4. 2007 dne 26. 3. 2007 (doručeno dne 30. 3. 2007) a ačkoliv v mezidobí jeho zástupkyně opakovaně jednala se správcem daně, omluva a žádost o nový termín byla správci daně doručena až v den nařízeného jednání; to je sice včas, ovšem opět jde o vyjádření určitého postoje k řízení. Žádost ale neobsahovala návrh nového termínu, neboť bylo žádáno o změnu termínu na dobu, až se bude možno řádně seznámit s úplným spisem. V nereagování správce daně na tuto žádost tedy nedošlo k fikci prodloužení lhůty (změny termínu).

[78] Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že se ze strany žalobce jednalo o účelové úkony, jejichž cílem bylo vyhnout se projednání zprávy o kontrole. Tento závěr plyne především ze skutečnosti, že žalobce byl s výsledky daňové kontroly seznámen již dne 22. 12. 2005, po doplnění důkazního řízení pak dne 19. 9. 2006. Nejpozději tohoto dne byla daňová kontrola materiálně ukončena. Z daňového spisu nevyplývá, že by správce daně bránil žalobci v seznámení se se spisovým materiálem. Pokud pak v době zaslání zpráv o kontrole poštou nebylo vyřízeno jedno z odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu, nutno dospět k závěru, že sama tato skutečnost nebrání projednání výsledků daňové kontroly a tedy ani zaslání zpráv o kontrole v případě, že se daňový subjekt projednání vyhýbá. Správce daně sice takovým postupem do určité míry riskuje pro případ následného vyhovění oprávněmu prostředku proti některému z jeho dílčích úkonů. Lze si však představit i řešení takové situace v dalším (vyměřovacím či doměřovacím) řízení, které projednáním zprávy o kontrole zpravidla nekončí a nebylo tomu tak ani v tomto případě. Jak vyplývá z daňového spisu, zprávy o výsledku daňové kontroly byly žalobci doručeny dne 23. 4. 2007, dodatečné platební výměry však byly vydány až dne 10. 5. 2007. Správce daně tudíž i po doručení zpráv o daňové kontrole poskytl žalobci dostatečný čas k případné reakci. V žádném případě tedy nelze hovořit o tom, že by byl žalobce způsobem ukončení daňové kontroly zkrácen na svých právech.

[79] V daném případě byly splněny podmínky pro zaslání zpráv o daňové kontrole poštou ve smyslu poslední věty § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků z důvodu vyhýbání se projednání kontroly daňovým subjektem.

IV.F Nahlížení do spisu

IV.Fa) Žalobní tvrzení

[80] Žalobce v úzké souvislosti s předchozím žalobním bodem brojil také proti postupu správce daně při nahlížení do spisu. Při nahlížení zástupkyně žalobce dne 30. 3. 2006 správce daně sdělil, že poskytl zástupkyni žalobce kompletní spisový materiál. Z protokolu o ústním jednání je nepřezkoumatelné, do kterých listin správce daně umožnil nahlédnout, které zařadil do neveřejné části a o kterých usoudil, že pořídí stejnopisy, jak požadovala žalobcova zástupkyně. Správce daně neměl originály listin z místních šetření.

[81] Žalobce správci daně sdělil, že nemůže podat kvalifikované opravné prostředky, neboť nemá žádné údaje o tom, co před ním správce daně utajuje. Žalobce se tak nemohl seznámit se všemi důkazními prostředky formou nahlédnutí do daňového spisu, nemohl se k nim kvalifikovaně vyjádřit, podávat návrhy, účinně argumentovat, ani namítat procesní vady vztahující se k zatajeným důkazům. Dne 16. 5. 2007 byly žalobci doručeny dodatečné platební výměry a začala běžet lhůta k odvolání, dne 21. 5. 2007 se zástupkyně žalobce dostavila k nahlédnutí do spisu. Správce daně opět nepředložil veškeré požadované listiny. Téhož dne zástupkyně žalobce navštívila i žalovaného za účelem nahlédnutí do spisu. Zde jí bylo sděleno, že již bylo rozhodnuto o odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu (žalobci bylo rozhodnutí doručeno dne 1. 6. 2007). Žalovaný předložil spisový materiál, na jehož základě o předmětném odvolání rozhodoval, jednalo se o 16 kusů listin. O odvolání žalobce proti rozsahu nahlížení do spisu tak žalovaný rozhodoval na základě nekompletního spisového materiálu, tj. na základě listin, které byly vyselektovány správcem daně, proti jehož rozhodnutí odvolání směřuje.

[82] Finanční úřad Brno III nebyl za dobu osmi měsíců schopen předložit žalobci k nahlédnutí daňové spisy v souladu s § 23 zákona o správě daní a poplatků a navíc argumentoval, že žalobce se vyhýbá projednání zpráv. Žalobce chtěl nahlédnutím do předkládacích zpráv mimo jiné zjistit, zda správce daně postoupil žalovanému úplný spisový materiál, a zda správce daně nepovažuje za důkazy i jiné materiály než ty, které jsou uvedeny ve zprávách o daňové kontrole. V tomto smyslu pak chtěl žalobce doplnit odvolání proti již nezákonně doručeným dodatečným platebním výměrům. Žalobce podal odvolání i proti rozsahu nahlížení do spisu dne 21. 5. 2007, o němž nebylo rozhodnuto.

[83] Do současnosti tak nebylo žalobci umožněno seznámit se s kompletním daňovým spisem. Ani bývalý zástupce žalobce JUDr. Andrášek se tak nemohl relevantně a kvalifikovaně vyjádřit k projednávaným zprávám, neboť při nahlížení do spisu mu nebyl předložen kompletní spisový materiál, který se dodnes nepodařilo správci daně zkompletovat. Je otázkou, jak správce daně mohl sepsat zprávy o daňové kontrole, aniž by měl k dispozici veškeré listiny ve spise, které při jejím provádění pořídil. Ani s námitkami žalobce, které se týkaly nahlížení do spisu, se žalovaný řádně a beze zbytku nevypořádal.

IV.Fb) Vyjádření žalovaného

[84] Žalovaný k uvedenému konstatoval, že dvě žalobcem ve výčtu uvedené listiny, které mu byly doručeny, a to č.j. 109621/06/290540/2804 ze dne 5. 5. 2006 (rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníků správce daně Ing. M. S., Ing. L. O. a P. M., Dis), a č.j. 110498/06/290040/9123 ze dne 10. 5. 2006 (rozhodnutí o námitce proti postupu Ing. Š.), byly doplněny do seznamu dne 11. 4. 2007. Listina ze dne 24. 3. 2006, č.j. 23211/06/311921/5140, je protokol o ústním jednání sepsaný Finančním úřadem ve Veselí

nad Moravou v rámci nahlížení do spisu u tohoto správce daně a u něho je rovněž uložen, z uvedeného důvodu není součástí spisu pověřeného správce daně. Listina ze dne 19. 11. 2003, č. j. 41976/2003-8020, je přílohou písemnosti č. j. 176346/04, která je v seznamu písemností uvedena, v případě č. j. 49651/05 ze dne 9. 3. 2005 se nejedná o písemnost žalobce, ale o písemnost jiného daňového subjektu, a to V. J. Písemnost označená žalobcem jako č. j. 0261-04-09-00 1 není písemností s uvedeným číslem jednacím, ale číselným označeným vzorku Nemrazol, který byl předán Celně technické laboratoři Brno ke zpracování. Evidenční list tohoto vzorku je uložen u příslušného správce daně, kterým je Celní úřad v Hodoníně, a informace v něm uvedené jsou součástí odborného posudku č. BM0332F/04, který Finanční úřad Brno III eviduje jako přílohu písemnosti č. j. 193090/04. Tato písemnost byla předána daňovému subjektu dne 6. 12. 2006 při ústním jednání, o kterém byl sepsán protokol č. j. 202664/06/290540/7151. V případě „rozboru ŘCTL GRC zn. PH 0040F/99“ správce daně nezjistil žádnou listinu, která by na něj odkazovala, v daňovém řízení nebyl tento rozbor správcem daně použit. Listina „UZ – vyhodnocení inf. Finančního úřadu Veselí n. Moravou (kontrolní poznámka) č. j. 206616/04/290540/7151 ze dne 13. 12. 2004“ je totožná s listinou předanou daňovému subjektu, pouze je v seznamu listin uvedena se zkratkami.

[85] Neobstojí námitka předložení pouze vyselektovaných listin odvolacímu orgánu, neboť povinnost správce daně postoupit úplný spisový materiál neznamená postoupit veškerý spisový materiál týkající se daňové kontroly, ale pouze materiál v návaznosti na rozsah nahlížení do spisu a uplatněné odvolací námitky.

IV.Fc) Závěry soudu

[86] Soud, i s odkazem na již výše traktované skutečnosti a závěry týkající se dané problematiky, dospěl k závěru, že žalobce nebyl při nahlížení do daňového spisu zkrácen na svých právech způsobem, který by mohl ovlivnit zákonnost napadených rozhodnutí. Na tomto místě soud plně odkazuje na podrobné hodnocení dané problematiky žalovaným na stranách 7 – 9 napadených rozhodnutí. K uvedenému je nutno třeba zdůraznit, že žalobcova obsáhlá argumentace postrádá základní rozměr. Není z ní totiž nijak zřejmé, že by žalobce nebyl seznámen s některou součástí daňového spisu, z níž by správní orgány vycházely. Současně z žalobcovy argumentace nijak neplyne, že by naopak správní orgány nevycházely z některé součásti spisu, o níž má žalobce za to, že by z ní vycházet měly. I kdyby tedy při nahlížení do spisu mělo dojít k určitým vadám, nelze pustit ze zřetele, že se jedná o jedno z procesních práv, jež mají pouze žalobci umožnit realizaci jeho práv hmotných. V tomto ohledu však žalobce netvrdil ničeho konkrétního.

[87] Pokud jde o jednotlivé listiny, na něž poukazoval žalobce v žalobě, vzhledem k uvedenému postačí odkázat na podrobné vyjádření žalovaného (viz výše), jež zcela odpovídá obsahu daňového spisu.

IV.G Nepřezkoumatelnost zpráv o daňové kontrole

IV.Ga) Žalobní tvrzení

[88] Žalobce dále namítl, že zprávy o daňové kontrole jsou nepřezkoumatelné. Správce daně si vybral jen některé důkazy a pominul ty, které svědčily ve prospěch žalobce. Neměl například ze zjevných důvodů zájem na opakované výpovědi pracovníka Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou. Ing. P. si neplnil své povinnosti, neprováděl úřední záznamy, nevyhotovoval protokoly o místním šetření apod. Žalobce též požadoval nové chemické rozborů výrobku Nemrazol, neboť závěr celně technické laboratoře nemůže být důkazním prostředkem, na jehož základě se doměřuje daňová povinnost. Provedený laboratorní rozbor je přitom postaven pouze na domněnkách.

IV.Gb) Vyjádření žalovaného

[89] Žalovaný uvedl, že provedení opakovaných výsledků svědků nebylo důvodné, zástupce žalobce byl o výsledku svědků vyrozuměn a mohl využít svého práva klást jim otázky. Výsledku obou svědků přítomen byl, ale práva klást otázky nevyužil. Zprávy o daňové kontrole splňují konstantní judikaturou stanovené požadavky.

IV.Gc) Závěry soudu

[90] Obecná argumentace nepřezkoumatelností zpráv o daňové kontrole znemožňuje soudu konkrétní vypořádání se s případnými nedostatky předmětných zpráv. Pouze obecně lze tedy uvést, že namítané vady zpráv soud neshledal. Z jejich obsahu je patrné z jakých skutkových okolností správce daně vycházel a k jakým právním závěrům dospěl. Poukazoval-li žalobce na skutečnost, že správce daně pominul důkazy svědčící v jeho prospěch, opomněl uvést, jaké takové důkazy se jednalo. Byl-li mu nějaký takový důkaz znám, není zřejmé, proč jej žalobce neoznačil. V tomto ohledu se přitom logicky neuplatní žalobce dokola opakovaná námitka, že se nemohl seznámit s úplným obsahem daňového spisu.

[91] Důvody, pro něž nebude opakován výslech svědka P., žalovaný přesvědčivým a dostatečným způsobem (ve vztahu k danému opakovaně vznášenému důkaznímu návrhu) vyjádřil na str. 14 napadených rozhodnutí. Ze stejných důvodů důkaz navrženou svědeckou výpovědí dotčené osoby neprovedl ani soud. Jak ostatně v této souvislosti uvedl již Nejvyšší správní soud v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 23. 7. 2010, výslech svědka P. „byl proveden dne 17. 2. 2006, výsledku byl přítomen JUDr. Andryšek, který svědkovi kladl otázky. Svědek vypověděl, že nebyl přítomen denaturaci, ani k ní nebyl zván, obecně se o tom s pracovníky daňového subjektu bavili a upozorňoval je, že musí být u denaturace. V provozu daňového subjektu byl každý týden. K dotazu správce daně uvedl, že prováděl jen kontroly zásob lihu, zjišťoval nedostatky, pro které se také prováděla tato daňová kontrola. Výslech trval tři hodiny a byl o něm sepsán devítistránkový protokol.“ Žalobce ani v daňovém řízení, ani v průběhu řízení před soudem neuvedl žádné konkrétní okolnosti, pro něž by měl být provedený výslech opakován.

[92] Na straně 14 napadených rozhodnutí se žalovaný dostatečným způsobem vyjádřil též k důvodům, pro něž žalobcovo zpochybňování výsledku rozboru výrobku Nemrazol celně technickou laboratoří považoval za účelové. Soud se těmito závěry ztotožnil.

IV.H Další procesní pochybení správních orgánů

IV.Ha) Žalobní tvrzení

[93] Žalobce dále uvedl, že dne 29. 11. 2007 doplnil odvolání, přestože však toto podání nebylo opatřeno podpisem jednatele, nezaslal mu správce daně výzvu k odstranění vad podání a bez splnění zákonného postupu jednal. Žalovaný se též vůbec nezabýval odvoláními a téměř slovo od slova zkopíroval předkládací zprávy Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou. Tedy ani nenahlédl do spisového materiálu předloženého k odvolání a tudíž nezjistil, že tento není kompletní. Nemohl tak posoudit, zda všechny důkazní prostředky shromážděné správcem daně tento ve zprávě vyhodnotil či zda neprovedl jejich selekci. Zkopírováním předkládacích práv změnil žalovaný dvoustupňové daňové řízení na jednostupňové. V rozporu se zákonem nebyly k doplnění odvolání žalobce vyhotoveny předkládací zprávy. Délka prováděných kontrol je přímo tristní, nevhodná a nadměrně zatěžující žalobce. Napadená rozhodnutí nemohla být vydána žalovaným, neboť byla podána námitka podjatosti, o které doposud nebylo rozhodnuto.

IV.Hb) Vyjádření žalovaného

[94] Žalovaný uvedl, že ztotožnil-li se s právním názorem správce daně uvedeným v překládací zprávě, neznamená to, že by byl porušen princip dvojinstančnosti řízení. Opakovaná podání žalobce bez podpisu oprávněné osoby je nutno označit jako snahu zmařit cíl daňového řízení s využitím zákonných institutů. Námitka podjatosti, jak byla žalobcem formulována, nejen že neobsahuje uvedení konkrétní osoby, ale pouze uvedení, že směřuje proti pracovníkům žalovaného, chybí současně i uvedení důvodu, v němž je podjatost spatřována v návaznosti na § 26 zákona o správě daní a poplatků. Námitka je tedy zcela formální a nepřezkoumatelná, jak uvedl žalovaný v napadených rozhodnutích.

IV.Hc) Závěry soudu

[95] Žalovaný se v samém závěru napadených rozhodnutí zabýval důvody, pro něž již dále žalobce nevyzýval k odstranění vady nedostatku podpisu na doplnění odvolání ze dne 29. 11. 2007 a k obsahu tohoto podání bez dalšího přihlédl. Takovým postupem nebyl žalobce zkrácen na žádných právech a soud se se způsobem, s nímž se žalovaný vyrovnal s uvedenou obstrukční praktikou žalobce, ztotožnil. Uvedené se v plném rozsahu týká i žalobcem současně uplatněné obecné námitky podjatosti pracovníků žalovaného. Zde je nutno uvést, že pokud správní orgán vydá rozhodnutí i s tím rizikem, že dosud nebylo rozhodnuto o námitce podjatosti, nejedná se o nezákonný postup. Je přitom zjevné, že případné vyhovění takové námitce může mít na vydané rozhodnutí negativní dopad. Tak tomu však v daném případě nebylo.

[96] Nedůvodnou je též námitka žalobce o „zkopírování“ předkládacích zpráv správce daně žalovaným. Soud nevidí důvodu, pro nějž by taková praxe měla popírat princip

dvojinstančnosti daňového řízení, či by se měla jakýmkoli způsobem dotýkat veřejných subjektivních práv žalobce.

[97] Stejně tak je nedůvodnou výtku délkou daňového řízení. Jak je zřejmé i z výše uvedeného, na délce daňového řízení měl lví podíl též žalobce svými opakovanými úkony. Případné právní prostředky na ochranu proti nečinnosti správce daně žalobce nevyužil.

V. Závěr a náklady řízení

[98] Krajský soud v Brně tedy shledal žalobcovy námitky neopodstatněnými. 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.

[99] Pokud jde o náklady řízení, soud rozhodoval komplexně jak o nákladech vzniklých v novém řízení před krajským soudem, tak i o nákladech, které vznikly v původních řízeních před zdejším soudem, a též o nákladech, které vznikly v řízeních o kasačních stížnostech (viz § 110 odst. 3 s. ř. s.). Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a krajský soud o jejich náhradě rozhoduje jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98 (věc *MCE Slaný*)].

[100] 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (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 č e 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.

V Brně dne 21. prosince 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Dana Janků