



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D. ve věci žalobce **ZETRA servisní, a.s. – v likvidaci**, se sídlem Mírové náměstí 213, Horní Benešov, zastoupeného Ing. R.L., daňovým poradcem se sídlem D. 4, B., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 1.6.2011, č.j. 1231/11-1302-802470, ve věci daně z přidané hodnoty a ze dne 6.6.2011, č.j. 1230/11-1202-802360, č.j. 1318/11-1202-802360 a č.j. 1319/11-1202-802360, ve věci daně z příjmů právnických osob

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 1.6.2011, č.j. 1231/11-1302-802470, ze dne 6.6.2011, č.j. 1230/11-1202-802360, ze dne 6.6.2011, č.j. 1318/11-1202-802360 a ze dne 6.6.2011, č.j. 1319/11-1202-802360 se **zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 24.650,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. R. L., daňového poradce se sídlem D. 4, B.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění, na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 s.ř.s.):

a) ze dne 1.6.2011, č.j. 1231/11-1302-802470, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno 17 rozhodnutí Finančního úřadu v Bruntále (dále jen „správce daně“) ze dne 19.11.2010, č.j. 86929/10/358912803350, 86989/10/358912803350, 87002/10/358912803350, 87004/10/358912803350, 87006/10/358912803350, 87010/10/358912803350, 87012/10/358912803350, 87013/10/358912803350, 87016/10/358912803350, 87017/10/358912803350, 87018/10/358912803350, 87020/10/358912803350, 87021/10/358912803350, 87022/10/358912803350, 87023/10/358912803350, 87024/10/358912803350, 87025/10/358912803350, jimiž správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2006 a roky 2007 a 2008;

b) ze dne 6.6.2011, č.j. 1230/11-1202-802360, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 19.11.2010, č.j. 86909/10/358912803350, jím správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2006;

c) ze dne 6.6.2011, č.j. 1318/11-1202-802360, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 19.11.2010, č.j. 86923/10/358912803350, jím správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2007;

d) ze dne 6.6.2011, č.j. 1319/11-1202-802360, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 19.11.2010, č.j. 86926/10/358912803350, jím správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2008.

Žalobce v žalobě vytýkal žalovanému nesprávnost posouzení účinnosti doručení zprávy o daňové kontrole a dodatečných platebních výměrů zástupci žalobce správcem daně. Doručení nelze dle žalobce považovat za účinné, neboť správce daně nedoručil zprávu o daňové kontrole ani předmětné dodatečné platební výměry do datové schránky jeho zástupce, ačkoli měl datovou schránku „X“ zpřístupněnou a veškeré písemnosti předtím i potom mu správce daně do této datové schránky doručoval. Odkázal přitom na rozsudky NSS sp. zn. 9 As 90/2010 a 7 Afs 46/2010, v nichž dle jeho závěru soud dovodil absolutní přednost doručování do datové schránky. Dále namítal, že ani zásilka správce daně, zasílaná zástupci žalobce poštou, nebyla řádně doručena, neboť správce daně vycházel z fikce doručení, která měla nastat u zástupce žalobce dne 2.12.2010, ačkoli zástupce žalobce dne 21.11.2010 správcem daně oznámil, že pečuje o nemocného syna a z tohoto důvodu požádal o prodloužení lhůty k vyjádření se před ukončením daňové kontroly. Tato nepřetržitá péče trvala od 9.11.2010 do 3.12.2010. Žalovaný však uvedený důvod v rozporu s obsahem listin, doložených žalobcem, hodnotil jako

nikoli závažný ve smyslu § 17b odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Ani tvrzení žalovaného v napadených rozhodnutích, že průběh daňové kontroly byl žalobci znám z písemnosti č.j. 86686/10/358931805221 ze dne 19.11.2010, není pravdivé, neboť tato písemnost nebyla žalobci doručena. Žalobce tudíž namítal, že uvedeným postupem správce daně došlo ke zkrácení jeho práva vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a projednat jej dle § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 ZSDP. Správce daně dále porušil zásadu spolupráce, vyjádřenou v § 2 odst. 9 ZSDP když na žádost žalobce ze dne 21.11.2010 nijak nereagoval, nýbrž rovnou ve věci rozhodl. Odkázal přitom na rozsudky NSS sp.zn. 8 Afs 119/2005, 8 Afs 61/2005, 1 Afs 55/2005, 1 Afs 19/2005 a 1 Afs 11/2005, zdůrazňující dle jeho závěru dvouinstančnost daňového řízení a nezhojitelnost porušení práva vyjádřit se k podkladům pro rozhodnutí před vydáním rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů) správcem daně poukazem na možnost vyjádření se k nim v odvolacím řízení. Požadoval proto zrušení všech ve výroku uvedených rozhodnutí včetně rozhodnutí správce daně vydaných v I. stupni.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě a dalších podáních uvedl, že z obsahu správního spisu je zřejmé, že správce daně respektoval právo žalobce vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP a opakovaně umožnil žalobci toto právo uplatnit, avšak žalobce od okamžiku seznámení se zjištěními správce daně při ústním jednání dne 15.9.2010 svého práva ani přes opakované žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření nevyužil. K porušení práva žalobce dle § 16 odst. 4 písm. f) ani k porušení práva žalobce projednat zprávu o daňové kontrole dle § 16 odst. 8 ZSDP nedošlo, neboť realizace tohoto práva vyžaduje součinnost ze strany daňového subjektu, avšak z obsahu spisu je zřejmé, že daňový subjekt se projednání zprávy a jejímu převzetí vyhýbal. Správce daně tudíž oprávněně aplikoval poslední větu ust. § 16 odst. 8 ZSDP a zprávu o daňové kontrole doručil žalobci v poštovní zásilce s doručenkou. Ohledně účinnosti doručení předmětných písemností zástupci žalobce odkázal žalovaný na rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 11.3.2011, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 27.12.2010, jímž tento zamítl žádost žalobce o vyslovení neúčinnosti doručení předmětných písemností (žalobcem byl původně požadován i přezkum tohoto rozhodnutí, avšak žaloba byla následně po vyloučení k samostatnému řízení usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 27.9.2011, č.j. 22 Af 148/2011-16 odmítnuta). Zdůraznil, že dle § 32 odst. 1 a § 32 odst. 2 písm. c) ZSDP je nositelem práv a povinností z doručovaných rozhodnutí, tj. jejich příjemcem, žalobce sám, jemuž písemnosti dne 22.11.2010 fakticky doručeny byly a který jejich obsah znal. Zástupce žalobce naopak sám nedisponuje procesní subjektivitou, na procesních právech být zkrácen nemohl, tudíž není zřejmé, jaký reálný význam má otázka, zda nastaly právní účinky fikce doručení vůči zástupci žalobce. Materiální funkce doručení účastníku splněna byla a ke zkrácení práv žalobce nemohlo dojít pouhou skutečností, že u jeho zástupce, jehož prostřednictvím měly být písemnosti žalobci s ohledem na § 17 odst. 7 ZSDP doručeny, fikce doručení (případně) nenastala.

V bodě III. repliky z 5.9.2012 žalovaný připustil, že správce daně nezvolil správně způsob doručení zástupci žalobce ani správně neposoudil specialitu § 16 odst. 8 k § 17a ZSDP, avšak zdůraznil, že zástupce žalobce, u nějž dle žalobce nenastala fikce doručení poštou zasílaných písemností, vystupoval jako daňový poradce, tj. osoba, u níž lze požadovat erudici i výkon činnosti s náležitou odbornou péčí, jejíž součástí je nepochybně i zajištění soustavného přebírání korespondence

s jeho činností související. Přípuštění možnosti vyloučení právních účinků fikce doručení u takového subjektu je proto nutné vykládat restriktivně, kdy s případnou pracovní neschopností musí daňový poradce počítat a pro ten případ si přebírání korespondence zajistit.

Konečně v posledním vyjádření ze dne 15.1.2014 žalovaný uvedl, že setrvává na názoru, že postup při doručování písemností zástupci žalobce správce daně byl správný, neboť § 16 odst. 8 ZSDP, který stanoví povinnost správce daně odeslat daňovému subjektu zprávu o daňové kontrole v poštovní zásilce s doručenkou, je v poměru speciality k § 17a ZSDP. Správce daně tedy v souladu se zákonem doručoval zástupci žalobce zprávu i rozhodnutí poštou a k doručení došlo v souladu s ust. § 17 odst. 5 ZSDP tzv. fikcí.

Žalobce v replikách k vyjádření žalovaného zdůraznil, že materiální funkce doručení naplněna nebyla, neboť zástupce žalobce se o existenci dodatečných platebních výměrů vydaných správcem daně dozvěděl až ze sdělení ze dne 10.12.2010, v němž však nebyl správcem daně seznámen s jejich obsahem. S odkazem na rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 9.9.2009, č.j. 22 Ca 105/2008-97a rozhodnutí NSS ze dne 26.9.2012, sp.zn. 2 Afs 42/2012 uvedl, že nedoručení písemností zástupci účastníka je i za současného doručení těchto písemností samotnému účastníkovi vadou řízení, pro kterou musí být napadená rozhodnutí zrušena, neboť zástupce žalobce, jenž nebyl s obsahem rozhodnutí správce daně seznámen, mohl proti nim brojit toliko formálními námitkami, týkajícími se doručování, nikoli námitkami věcnými. Dále zdůraznil, že dle § 17 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb. je možné nedoručovat písemnosti prostřednictvím datové schránky toliko v případě, že to neumožňuje povaha doručovaného dokumentu. Správce daně však nikdy nevysvětlil, proč v daném případě nebylo doručení datovou schránkou možné. Dobrovolné zřízení datové schránky bylo přitom ze strany zástupce žalobce výrazem jeho profesionálního přístupu a snahy o zajištění soustavného přebírání korespondence.

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. V souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud bez jednání.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že:
Protokolem o ústním jednání ze dne 14.12.2009 byla u žalobce správcem daně zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2006, 2007 a 2008 a kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006, 1. až 4. čtvrtletí 2007 a za leden až prosinec 2008. Při ústním jednání dne 15.9.2010 správce daně seznámil tehdejší zástupkyni žalobce s konceptem zprávy o daňové kontrole, přičemž jí stanovil lhůta k podání vyjádření ke zjištěním z daňové kontroly do 30.9.2010 a poučil ji o tom, že v případě nevyjádření se ve stanovené lhůtě bude kontrola považována za ukončenou. Dne 29.9.2010 byla správci daně doručena námitka proti postupu při kontrole dle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP, kterou podal daňový poradce, Ing. R. L., zástupce žalobce (dle plné moci ze dne 29.9.2010), jenž současně požádal o prodloužení lhůty k vyjádření se k výsledku uvedenému ve zprávě, a to do 30 dnů od doručení rozhodnutí správce daně o této námitce.

Rozhodnutím č.j. 77362/10/358931805221 správce daně prodloužil lhůtu o 8 dnů od doručení rozhodnutí o námitce. Podáním doručeným správci daně dne 5.10.2010 zástupce žalobce za žalobce opětovně požádal o prodloužení lhůty k vyjádření do 31.10.2010. Rozhodnutím ze dne 15.10.2010 správce daně předvolal žalobce k ústnímu jednání ve věci projednání výsledků daňové kontroly dle ust. § 16 odst. 8 ZSDP s tím, že mu bylo umožněno navrhnout termín v rozmezí od 2.11.2010 do 4.11.2010 a tento správci daně potvrdit. Zástupce žalobce za žalobce podáním ze dne 17.10.2010 zvolil mimo navržený rámec termín 8.11.2010, který byl správcem daně akceptován rozhodnutím č.j. 82963/10/358931805221 ze dne 27.10.2010. Dne 30.10.2010 byla správci daně doručena žádost zástupce žalobce, v níž tento uvedl, že jelikož dosud neobdržel reakci na jím navržený termín ústního jednání 8.11.2010, dostaví se v tomto termínu na předvolání k jinému finančnímu úřadu. Dne 31.10.2010 byla správci daně doručena další žádost zástupce žalobce za žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření do 10.11.2010 a současně návrh na stanovení nového termínu ústního jednání dne 18.11.2010. Rozhodnutím ze dne 2.11.2010 správce daně i této žádosti vyhověl a lhůtu prodloužil do 10.11.2010 a termín ústního jednání akceptoval dne 18.11.2010. V rozhodnutí uvedl, že s ohledem na opakovaná prodloužení se jedná o poslední závazný termín bez možnosti prodloužení. Dne 6.11.2010 správce daně obdržel sdělení zástupce žalobce, že tento dne 6.11.2010 po obdržení předvolání k jednání na den 18.11.2010 zjistil, že byl dříve předvolán k FÚ v Hradci Králové, proto se dostaví do Hradce Králové a žádá správce daně o odročení jednání ze dne 18.11.2010. Veškerá uvedená korespondence mezi správcem daně a zástupcem žalobce probíhala formou elektronických podání podepsaných elektronickým podpisem nebo prostřednictvím datových schránek s tím, že správce daně nadto zasílal zástupci žalobce i upozornění na odeslání písemnosti do datové schránky formou sms. Sdělení zástupce žalobce ze dne 6.11.2010 správce daně vyhodnotil jako úkon směřující k vyhýbání se projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. Ve sdělení č.j. 86686/10/358931805221 ze dne 19.11.2010 správce daně podrobně popsal průběh daňové kontroly, přičemž k podání ze dne 6.11.2010 uvedl, že tvrzení v něm obsažená nejsou pravdivá, neboť zástupci žalobce bylo dříve doručováno předvolání Finančního úřadu v Bruntále, a to již dne 2.11.2010 právě do jeho datové schránky, o čemž byl uvědomen téhož dne i formou sms, ačkoli zástupce žalobce písemnost převzal až vstupem do datové schránky dne 6.11.2010. Podáním ze dne 9.11.2010 zástupce žalobce za žalobce opakovaně požádal o prodloužení lhůty k vyjádření do 20.11.2010 a navrhl nový termín projednání zprávy o daňové kontrole, a to dne 1.12.2010. Tuto žádost správce daně ve sdělení ze dne 19.11.2010 označil za další úkon směřující k vyhýbání se projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole a tím ukončení daňové kontroly. Zdůraznil, že žalobce od okamžiku seznámení se se zjištěními z daňové kontroly nevyužil svého práva se k těmto zjištěním vyjádřit a žádné z jeho podání neobsahuje věcnou argumentaci. Správce daně uvedl, že žalobce v zastoupení svým zástupcem využívá kombinací byť legitimních způsobů komunikace se správcem daně, a to elektronických podání a podání datovou schránkou, technických nedostatků obou forem doručování, čímž vytváří zmatečné situace, které správce daně podrobně popisuje. Dále uvedl, že zástupce žalobce

ve zdůvodnění svých žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření uvádí skutečnosti nesouvisející s předmětným daňovým řízením, popřípadě spočívající v ryze soukromých rodinných důvodech a bezdůvodně váže své vyjádření ke zjištěním z daňové kontroly na ústní jednání. Z uvedených důvodů správce daně učinil závěr, že žalobce nevyužil svého práva vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a zúčastnit se projednání zpráv o daňové kontrole, a proto považuje podmínku § 16 odst. 8 ZSDP za splněnou a odesílá žalobci v poštovní zásilce s doručenkou zprávu o daňové kontrole a dodatečné platební výměry. Dne 21.11.2010 byla správci daně doručena žádost zástupce žalobce podaná za žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření z důvodu, že zástupce žalobce má od 9.11.2010 v ošetřování syna R. L., neboť jeho manželka byla dne 10.11.2010 na operaci. Dne 21.11.2010 byla správci daně doručena žádost žalobce podaná za žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření, v níž zástupce žalobce uvedl, že ošetřování syna mu bylo ukončeno dne 3.12.2010 a že dosud neobdržel vyjádření správce daně k jeho předchozí žádosti ze dne 21.11.2010. Na tyto žádosti reagoval správce daně sděleními ze dne 10.12.2010, v nichž žalobci sdělil, že daňová kontrola byla ukončena dne 19.11.2010, kdy byla předána k poštovní přepravě zásilka obsahující zprávu o daňové kontrole, dodatečné platební výměry a průvodní sdělení, v němž správce daně zrekapituloval průběh řízení a zdůvodnil svůj postup. Dále sdělil, že zásilka byla odeslána žalobci, jemuž byla dne 22.11.2010 doručena, a rovněž jeho zástupci, jemuž byla doručena způsobem dle § 17 odst. 5 ZSDP dne 2.12.2010, proto jsou již další žádosti o prodloužení lhůty bezpředmětné. Dne 25.12.2010 byla správci daně doručena žádost žalobce podaná za žalobce o vyslovení neúčinnosti doručení vydaných dodatečných platebních výměrů a zprávy o daňové kontrole dne 2.12.2010 z důvodu, že zástupce žalobce měl v době od 9.11.2010 do 3.12.2010 v ošetřování syna. Rozhodnutím ze dne 27.12.2010 správce daně žádosti o vyslovení neúčinnosti doručení nevyhověl. Žalobce podal dne 29.12.2010 proti tomuto rozhodnutí odvolání. Finanční ředitelství v Ostravě ze dne 11.3.2011, č.j. 240/11-1500-807169 odvolání žalobce zamítlo a potvrdilo rozhodnutí správce daně. V odůvodnění rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že správce daně nepochybil, doručoval-li předmětné zásilky žalobci a jeho zástupci poštou, neboť přednost doručování datovou schránkou dle § 17a ZSDP nelze považovat za absolutní, neboť u některých zásilek je tato forma doručení vyloučena již z jejich povahy. Toto riziko musí mít zástupce žalobce jako profesionál na paměti, a proto nebyl zbaven povinnosti bezodkladně správci daně oznámit překážku v doručování v listinné podobě. Oznámil-li tedy zástupce žalobce tuto skutečnost až 12. den poté, co překážka v doručování nastala, jednalo se o postup v rozporu se zásadou spolupráce zakotvenou v § 2 odst. 9 ZSDP. Nadto zástupcem tvrzený důvod bránící vyzvedávání poštovních zásilek, spočívající v ošetřování syna, vyhodnotil odvolací orgán jako nikoli závažný.

Součástí odvolání žalobce ze dne 29.12.2010 proti rozhodnutí správce daně o vyslovení neúčinnosti doručení bylo i odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům na dani z příjmů právnických osob za roky 2006-2008 a na dani z přidané

hodnoty za období 4. čtvrtletí 2006 a roky 2007 a 2008, přičemž argumentace odvolatele je identická s námitkami obsaženými v této žalobě.

Žalovaný rozhodl o odvolání žalobou napadenými rozhodnutími, jejichž odůvodnění je vzhledem k totožnosti odvolacích námitek rovněž shodné. Žalovaný v nich uvedl, že z obsahu spisu je zřejmé, že správce daně plně respektoval právo žalobce vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě dle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP (nyní totožně v ust. § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu) a opakovaně mu jej umožnil realizovat. Forma vyjádření není v citovaných ustanoveních specifikována, tudíž nelze tento institut vázat toliko na ústní jednání. Skutečnost, že se žalobce od okamžiku seznámení se s výsledky daňové kontroly dne 15.9.2010 do posledního termínu prodloužení lhůty dne 10.11.2010 ke zjištění správce daně věcně nevyjádřil, nelze klást k tíži správce daně. Dodatečné platební výměry vydal správce daně až po uplynutí lhůty stanovené k vyjádření se ke zjištění uvedeným ve zprávě o daňové kontrole dne 19.11.2010, tudíž žalobcem zmiňované rozhodnutí NSS sp.zn. 8 Afs 61/2005 na uvedený případ nedopadá. K námitce žalobce, že se projednání zprávy o daňové kontrole nevyhýbal, neboť vždy reagoval odůvodněnými žádostmi o prodloužení lhůty, uvedl žalovaný, že správce daně posoudil žádost žalobce o další prodloužení lhůty jako úkon směřující k vyhýbání se projednání zprávy v kontextu celé předchozí komunikace mezi zástupcem žalobce a správcem daně (opakované žádosti o prodloužení lhůty bez konkrétního odůvodnění nebo odůvodněné osobními důvody zástupce žalobce ve vztahu k jiným daňovým subjektům), a tudíž zaslání zprávy o daňové kontrole společně s dodatečnými platebními výměry a průvodním sdělením obsahujícím správní úvahu týkající se zvoleného postupu v poštovní zásilce s doručenkou bylo v souladu s poslední větou § 16 odst. 8 ZSDP. Žalovaný zdůraznil, že pojem „vyhýbání se převzetí a projednání zprávy“ je nutné posoudit podle okolností konkrétního případu, přičemž určitý úkon daňového subjektu (nařízené jednání a včasná omluva), které samo o sobě nelze kvalifikovat jako „vyhýbání se“, může ve spojení s dalšími skutečnostmi (opakování a četnost tohoto úkonu, jednání daňového subjektu v jiném daňovém řízení) v konečném důsledku zákonem požadovanou intenzitu „vyhýbání se“ naplnit. Zjištěné jednání žalobce (jeho zástupce) po celé relevantní období dle závěru žalovaného jako „vyhýbání se“ projednání zprávy o daňové kontrole klasifikovat lze. Odkaz žalobce na rozsudek NSS sp.zn. 2 Afs 169/2006 je proto nepřiléhavý. Zpráva o daňové kontrole tedy nebyla projednána z důvodů spočívajících toliko na straně žalobce (viz rozsudky NSS sp.zn. 7 Afs 85/2009 a 9 Afs 65/2010). Námitku žalobce, že mu nebyla dána možnost vyjádřit se k úplnému znění zprávy o daňové kontrole, vyhodnotil žalovaný jako neopodstatněnou, neboť z protokolu o jednání ze dne 15.9.2010 vyplývá, že správce daně tehdejší zástupkyni žalobce předal celý koncept zprávy o daňové kontrole, seznámil ji se svým posouzením sporných případů, vyzval ji k vyjádření, stanovil pro toto vyjádření lhůtu a upozornil na následek nevyjádření se ve stanovené lhůtě.

Podle § 2 odst. 9 věta první ZSDP je právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně

Podle § 14 odst. 1 ZSDP není-li lhůta pro některý úkon v daňovém řízení stanovena obecně závazným právním předpisem, určí přiměřenou lhůtu rozhodnutím

správce daně. Zároveň upozorní na právní důsledky nedodržení této lhůty. Lhůtu kratší osmi dnů lze stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvlášť naléhavé.

Podle § 14 odst. 2 ZSDP z důležitých důvodů mohou osoby zúčastněné na řízení před uplynutím stanovené lhůty požádat správce daně o její prodloužení k úkonům, jichž se lhůta týká.

Podle § 14 odst. 3 ZSDP na první žádost o prodloužení lhůty, pokud se nejedná o zákonnou lhůtu, povolí správce daně vždy prodloužení lhůty alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno. Správce daně však nemůže povolit delší prodloužení lhůty, než o jaké je žádáno.

Podle § 14 odst. 4 ZSDP nerozhodne-li správce daně o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty, považuje se žádané prodloužení lhůty za povolené. Je-li zamítavé rozhodnutí o včas podané žádosti podle odstavce 2 doručeno po uplynutí stanovené lhůty, jejíž prodloužení je žádáno, končí běh žádané lhůty uplynutím tolika dnů po doručení zamítavého rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.

Podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Podle § 16 odst. 8 ZSDP 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.

Podle § 17a ZSDP adresátovi, který má zpřístupněnu datovou schránku, se doručuje přednostně podle zvláštního zákona.

K popsánímu průběhu daňového řízení krajský soud především konstatuje, že bylo celé nesporně vedeno snahou správce daně o jeho řádné ukončení projednáním zprávy o daňové kontrole a následným vydáním platebních výměrů. Je rovněž zřejmé, že v průběhu dvou měsíců byl žalobce prostřednictvím svého zástupce vyzván k vyjádření se ke zjištěním správce daně učiněným během daňové kontroly a k projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž zástupce žalobce se z různých důvodů z tohoto projednání omlouval a správce daně jeho žádostem o prodloužení lhůty k vyjádření se ke zjištěním z daňové kontroly vstřícně vyhovoval.

Rovněž je nutno zdůraznit, že žalobce se ke zjištění správce daně uvedeným v konceptu zprávy o daňové kontrole nikdy věcně nevyjádřil.

S ohledem na změnu právní úpravy soud uvádí, že k ukončení daňové kontroly a doručení písemností žalobci správcem daně mělo dojít v listopadu a prosinci 2010, tudíž soud podrobil výkladu sporná ustanovení ZSDP, který pozbyl platnosti k 31.12.2010.

Žalobce namítal, že bylo porušeno jeho právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly ke kontrolním zjištěním. ZSDP v § 16 odst. 4 písm. f) zakládá právo daňovému subjektu na to, aby se mohl vyjádřit před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jejího zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo na projednání zprávy o daňové kontrole daňový řád prolamuje pouze v případě, kdy daňový subjekt odmítne zprávu převzít, nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá; za této situace může správce daně postupovat podle § 16 odst. 8 věty poslední a zprávu odeslat daňovému subjektu v poštovní zásilce s doručenkou. Jaké konkrétní jednání daňového subjektu je třeba podřadit pod vyhýbání se převzetí a projednání zprávy zákon nevymezuje a je třeba je posoudit podle okolností v konkrétní věci.

Projednání zprávy o daňové kontrole je úkonem v daňovém řízení. Stanovení termínu projednání zprávy o kontrole představuje časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě uvedl a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil. Na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole tak je nutno nahlížet jako na lhůtu určenou rozhodnutím správce daně, tedy lhůtu správcovskou, na kterou se vztahují požadavky stanovené v § 14 odst. 1 ZSDP a již lze také rozhodnutím správce daně měnit. Požádá-li daňový subjekt před uplynutím této lhůty o její prodloužení, je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl; nerozhodne-li o ní před uplynutím žádané lhůty, nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná v § 14 odst. 4 daňového řádu. Z obsahu spisu v projednávané věci soud zjistil, že posledním úkonem správce daně před ukončením daňové kontroly bylo rozhodnutí č.j. 84513/10/358931805221 ze dne 2.11.2010, jímž správce daně vyhověl (v pořadí již třetí!) žádosti zástupce žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření tak, že lhůtu prodloužil do 10.11.2010 a akceptoval zástupcem žalobce navržený termín ústního jednání dne 18.11.2010. Na toto rozhodnutí reagoval zástupce žalobce žádostí ze dne 6.11.2010 o odročení nařízeného termínu jednání a žádostí ze dne 9.11.2010 o prodloužení lhůty k vyjádření do 20.11.2010. Žádost byla správcem daně doručena dne 9.11.2010, tj. před uplynutím stanovené lhůty. Správce daně však dle obsahu spisu o této žádosti nerozhodl, vyčkal marného uplynutí termínu nařízeného ústního jednání a následujícího dne, tj. 19.11.2010 zaslal žalobci a jeho

zástupci zprávu o daňové kontrole s dodatečnými platebními výměry a průvodní zprávou 86686/10/358931805221, v níž osvětlil důvody, pro které žádosti žalobce ze dne 6. a 9.11.2010 považoval za úkony směřující k vyhýbání se projednání výsledků daňové kontroly. Dle závěru soudu však požádal-li žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření před jejím uplynutím, je třeba aplikovat § 14 ZSDP a v důsledku toho, že správce daně o žádosti o prodloužení lhůty nerozhodl, nastala podle § 14 odst. 4 věty první ZSDP fikce vyhovění žádanému prodloužení lhůty do žalobcem navrženého termínu 20.11.2010 (viz rozhodnutí NSS sp. zn. 1 Afs 17/2005). Jednoznačné sdělení správce daně v rozhodnutí č.j. 84513/10/358931805221, že s ohledem na opakovaná prodloužení se jedná o poslední závazný termín bez možnosti prodloužení, a tudíž nemožnost legitimního očekávání ze strany žalobce, že bude jeho další žádosti vyhověno, dle závěru soudu nezbavilo správce daně povinnosti o žádosti žalobce rozhodnout. Teprve poté, co by správce daně žádost žalobce ze dne 9.11.2010 zamítl, mohl postupovat dle § 16 odst. 8 ZSDP. Pokud však v důsledku fikce vyhovění žádosti dle § 14 odst. 4 ZSDP trvala lhůta k vyjádření se ke kontrolním zjištěním do 20.11.2010, nemohou být s doručením zprávy o daňové kontrole poštovní zásilkou spojeny žádné účinky. Fikce povoleného prodloužení již sama od sebe brání tomu usuzovat na vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, neboť při fikci dle § 14 odst. 4 ZSDP není ani podstatné, o jaké důvody žalobce žádost o prodloužení lhůty opírá (viz opět závěry rozhodnutí NSS sp. zn. 1 Afs 17/2005).

Rovněž námitku žalobce týkající se formy doručení předmětných písemností žalobci považuje soud za opodstatněnou. Správce daně i žalovaný uzavřeli, že k doručení zprávy o daňové kontrole i dotčených dodatečných platebních výměrů došlo ve vztahu k žalovanému dne 22.11.2010 faktickým převzetím poštovní zásilky, ve vztahu k jeho zástupci dne 2.12.2010 postupem dle § 17 odst. 5 ZSDP, tj. 10. dnem od uložení poštovní zásilky obsahující předmětné písemnosti na poště. S tímto názorem se krajský soud nemohl ztotožnit. Z obsahu spisu je zřejmé, že zástupce žalobce měl k datu doručování předmětných písemností zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku, do níž mu správce daně běžně doručoval. Zákonem č. 301/2008 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, byl s účinností od 1.7.2009 do ZSDP vložen § 17a, který stanovil, že adresátovi, který má zpřístupněnou datovou schránku, se doručuje přednostně podle zvláštního zákona, jímž je zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, podle jehož ust. § 17 odst. 1 *umožňuje-li to povaha dokumentu, orgán veřejné moci jej doručuje jinému orgánu veřejné moci prostřednictvím datové schránky, pokud se nedoručuje na místě. Umožňuje-li to povaha dokumentu a má-li fyzická osoba, podnikající fyzická osoba nebo právnická osoba zpřístupněnou svou datovou schránku, orgán veřejné moci doručuje dokument této osobě prostřednictvím datové schránky, pokud se nedoručuje veřejnou vyhláškou nebo na místě. Doručuje-li se způsobem podle tohoto zákona, ustanovení jiných právních předpisů upravující způsob doručení se nepoužijí.* Z druhého odstavce pak vyplývá, že *připouští-li jiné právní předpisy*

doručování prostřednictvím datových schránek, pořadí způsobů doručování stanovené těmito právními předpisy zůstává ustanovením odstavce 1 nedotčeno. Tímto ustanovením byla do právní úpravy zavedena priorita doručování prostřednictvím datových schránek (viz blíže rozsudek NSS č.j. 1 As 90/2010-95). Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně zákonem stanovené pravidlo pro doručování nerespektoval, neboť zástupci žalobce doručoval svá rozhodnutí prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, ačkoli měl zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku, přičemž důvody technické povahy znemožňující doručení předmětných písemností datovou schránkou správní orgán ani žalovaný neuvádí a tyto nevyplývají ani z obsahu spisu. Žalovaným zdůrazňovaná povinnost subjektu, jenž má pro komunikaci s úřady zřízenou datovou schránku a na tuto formu komunikace se legitimně spoléhá, současně nepřetržitě zajišťovat přebírání pošty, z žádného právního předpisu dovodit nelze. Právní názor žalovaného o vztahu speciality § 16 odst. 8 ZSDP k § 17a ZSDP soud rovněž nesdílí. Ustanovení § 16 odst. 8 ZSDP totiž nestanoví zvláštní způsob doručení, toliko zdůrazňuje doručení zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu správcem daně do vlastních rukou (tj. prokazatelným způsobem). Rovněž systematickým výkladem je nutno dospět k závěru, že forma doručování písemností byla v ZSDP stanovena v § 17 až 20, tudíž nelze dovozovat, že poslední věta § 16 odst. 8 ZSDP je k obecné úpravě lex specialis. Ustanovení § 17a ZSDP stanovilo povinnost správce daně doručovat písemnosti primárně prostřednictvím veřejné datové sítě do datové schránky, případná kolize s jinou právní normou (zde § 16 odst. 8 ZSDP) by se pak řešila právním principem lex posterior derogat priori, tj. předností pozdějšího právního předpisu. K doručení písemností subjektu, jemuž mělo být doručeno dle § 17a ZSDP do datové schránky, tudíž nemohlo dojít fikcí postupem dle § 17 odst. 5 ZSDP.

S ohledem na vývoj judikatury lze shodně s žalovaným uvažovat o zhojení procesního pochybení při doručování důkazem tím, že se zástupce žalovaného s obsahem doručovaných písemností fakticky seznámil. Závěr žalovaného o naplnění tzv. materiální funkce doručení v posuzovaném případě však nelze považovat za správný. Tvrzení žalovaného, že se žalobce s obsahem doručovaných písemností seznámil, tudíž případné pochybení v postupu při doručování nemá platnost na vliv doručení, totiž není podloženo obsahem spisu. Závěr, že se zástupce žalobce s obsahem doručovaných písemností, tj. zprávou o daňové kontrole, dodatečnými platebními výměry a průvodní zprávou, které byly doručeny žalobci samotnému, fakticky seznámil, je totiž s ohledem na obecnou zkušenost sice pravděpodobný, avšak nikoli nezpochybnitelný. Znalost obsahu napadených platebních výměrů a zprávy o daňové kontrole zástupcem žalobce nelze z obsahu jím podaného odvolání dovodit, neboť se v něm k obsahu těchto rozhodnutí nijak nevyjadřuje. Z obsahu spisu, zejména následné korespondence mezi správcem daně a zástupcem žalobce ze dne 5.12.2010 a 10.12.2010 lze dovodit toliko, že se zástupce žalobce dozvěděl o existenci dodatečných platebních výměrů, proti nimž pak v zákonné lhůtě podal odvolání, nelze však dovodit seznámení zástupce žalobce s jejich obsahem. Argumentace žalovaného, že neprokázání doručení písemností zástupci žalobce je nevýznamné, je-li prokazatelné doručení žalobci samotnému, je lichá a nerespektuje jedno ze základních procesních práv daňového

subjektu dle § 10 odst. 3 ZSDP nechat se v daňovém řízení zastoupit zvoleným zástupcem, jemuž odpovídá povinnost správce daně mj. dle § 17 odst. 7 ZSDP doručovat písemnosti tomuto zástupci.

Fikce doručení předmětné zásilky zástupci žalobce poštou tedy nemohla nastat. Důvodnost nevyzvednutí zásilky na poště zástupcem žalobce je tak s ohledem na shora uvedené závěry zcela bezpředmětná.

Krajský soud proto uzavírá, že zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem projednána a byla-li doručována žalobci před uplynutím lhůty určené (fikcí prodloužené) k vyjádření se kontrolním zjištěním a bez toho, aniž by správce daně sdělil žalobci, že nevyhovuje jeho žádosti ze dne 6.11.2010 o odročení jednání ze dne 18.11.2010 z důvodu tvrzené kolize, došlo ke zkrácení práva žalobce uvedeného v § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP a § 16 odst. 8 ZSDP a k postupu dle poslední věty § 16 odst. 8 ZSDP nebyly splněny zákonné podmínky. Platební výměry byly tedy správcem daně vydány před ukončením daňové kontroly. K ukončení daňové kontroly sankčním způsobem dle poslední věty § 16 odst. 8 ZSDP pak rovněž nedošlo, neboť k řádnému doručení zprávy o daňové kontrole a dodatečných platebních výměrů správcem daně žalobci nedošlo.

Důvod pro žalobcem navrhované zrušení platebních výměrů vydaných správcem daně soud neshledal, neboť s ohledem na absenci jakéhokoli věcného vyjádření žalobce nedospěl k závěru, že by tyto neměly být vůbec vydány ani že by předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (rozhodnutí NSS č.j. 1 Aps 2/2008-76).

Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Nad rámec uvedeného soud považuje za důležité zdůraznit, že opakované prodlužování lhůty v daňovém řízení obecně je nutno vnímat jako zcela výjimečný postup, který musí být odůvodněn mimořádně naléhavými důvody. Sleduje-li žadatel svou žádostí obstrukční cíle, nemůže z ustanovení zákona o prodlužování lhůt těžit. Je proto na správci daně, aby důvodnost každé žádosti o prodloužení lhůty pečlivě posuzoval a nedával daňovým subjektům účinné nástroje k bezdůvodnému pozdržení či účelovému prodlužování daňového řízení a tím zmaření pravomocného vyměření či doměření daně, které je ze zákona limitováno během prekluzivní lhůty.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že v řízení plně procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 24.650,- Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 8.000,- Kč a 2) náklady za zastupování žalobce daňovým poradcem dle § 35

odst. 2 s.ř.s. stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31.12.2012 (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 15.750,- Kč za provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby a sepsání podání ve věci samé ze dne 11.8.2012 (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 5.250,- Kč stanovena dle § 9 odst. 3 písm. f), § 12 odst. 3 a § 7 bod 5 AT), a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 900,- Kč, tj. 3 x 300,- Kč dle § 13 odst. 3 AT. Za další písemná podání soud žalobci náhradu nákladů nepřiznal, neboť tato podání obsahovala toliko zpřesňování již v žalobě uvedených námitek, popřípadě výčet použitelné judikatury. Tyto náklady tak nelze považovat za důvodně vynaložené dle § 60 odst. 1 s.ř.s.). Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle ust. § 149 o.s.ř. per analogiam.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 20. února 2014 .

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu