



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **R. P.**, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem v Brně, Divadelní 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 28. srpna 2012, čj. 5216/12-1300-603479 a čj. 5232/12-1300-603479, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 28. srpna 2012, čj. 5216/12-1300-603479 a čj. 5232/12-1300-603479, se z r u š u j í a věci se Odvolacímu finančnímu ředitelství v r a c e j í k dalšímu řízení.**
- II. **Odvolací finanční ředitelství je p o v i n n o zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 7 800 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.**

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž

bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora uvedených rozhodnutí, jimiž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo její odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové o vyměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá čtvrtletí zdaňovacího období roku 2007 a 2008.

Žalobní námitka se dotýkala v první řadě otázky doručování písemností. K tomu žalobkyně uvedla, že ve svém podání ze dne 12. 11. 2011 a 28. 11. 2011 byla v záhlaví označena ID datové schránky: skg6t7t. Nesouhlasila s názorem žalovaného, že zřízení nové datové schránky oznámil její zástupce žalovanému dne 24. 1. 2012. Dle žalobkyně měl naopak pravdu správce daně, který ve svém úředním záznamu ze dne 26. 1. 2012 uvedl, že se jednalo o nesprávně zvolenou datovou schránku a písemnost čj. 2552/12/228601601134 není proto možné považovat za doručenou dnem 23. 1. 2012. Zdůraznila, že po datu 12. 11. 2011 a 28. 11. 2011 již neměly být písemnosti zasílány na ID datové schránky jgsswv9, a pokud se tak stalo, nemohou být považovány za doručené uplynutím lhůty.

Žalobkyně dále zdůraznila, že žalovaný nemůže argumentovat nejnovějším pokynem Generálního finančního ředitelství č. D-7, neboť povinnost doručovat písemnosti týkající se klientů daňového poradce do datové schránky ukládala již informace Ministerstva financí čj. 43/76117/2010-431 ze dne 29. 7. 2010.

Za klíčová označila žalobkyně podání ze dne 28. 11. 2012 a ze dne 1. 12. 2011, v nichž bylo požadováno, aby Finanční úřad Hradci Králové podle § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) stanovil lhůtu, ve které se mohla vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, a to do 15 ti dnů od doručení odpovědi na shora uvedená podání, dále aby odročil stanovené na 18.11.2011 na Finančním úřadu v Hradci Králové o 30 dnů od doručení odpovědi na podání ze dne 28.11.2012 a ze dne 1.12.2011, a dále aby vyloučil paní M. a paní O. z daňového řízení. Pokud žalovaný k tomu ve svých rozhodnutích uvedl, že zástupci žalobkyně byly ze strany správce daně zasílány písemnosti, které nepřevzal, žalobkyně k tomu konstatovala, že jejímu zástupci žádné písemnosti doručeny nebyly a doručení uplynutím lhůty dne 12. 12. 2011 nemohlo nastat. Zdůraznila, že na ID datové schránky: skg6t7t jejímu zástupci nic nepřišlo. Bylo-li doručováno do vlastních rukou, pak nemohlo nastat doručení uplynutím lhůty dne 12. 1. 2012, protože do vlastní rukou být doručováno nemělo. Následek vadného doručování, tedy nedoručování na ID datové schránky skg6t7t, je dle žalobkyně takový, že stále nemá odpověď na podání ze dne 28. 11. 2012 a ze dne 1. 12. 2011, a stále jí nebyla doručena zpráva o daňové kontrole ze dne 12. 1. 2012. Odvoláním napadená rozhodnutí tak byla dle jejího názoru vydána dne 17. 1. 2012 před ukončením daňové kontroly, a zpráva o daňové kontrole není projednaná a daňová kontrola není ukončená dnem doručení zprávy zástupci daňového subjektu dne 12. 1. 2012 z důvodu nedoručení na ID datové schránky skg6t7t. Stále proto běží požadavek na stanovení 15 ti denní lhůty, 30 ti denní lhůty, a na vyloučení paní Markové a paní Obstové z daňového řízení,

protože podání ze dne 28.11.2012 a ze dne 1.12.2011 nebyla doručena na ID datové schránky skg6t7t.

Žalobkyně konstatovala, že její stížnost na nečinnost uvedená v podaném odvolání se týkala nedoručení odpovědi na podání ze dne 1. 12. 2011 a ze dne 28. 11. 2011. Stížnost učiněná podáním ze dne 25. 1. 2012 měla v záhlaví označeno ID datové schránky skg6t7t naprosto stejně jako podání ze dne 12. 11. 2011 a 28. 11. 2011. Z toho je zřejmé, že od 12. 11. 2012 žalovaný a Finanční úřad v Hradci Králové jasně věděli a museli vědět o používání datové schránky daňového poradce. Pokud tomu oba správní orgány nevěnovaly dostatečnou pozornost, nemůže jít jejich pochybení k tíži žalobkyně.

Uvedla, že předmětem sporu bylo posouzení nájemní smlouvy uzavřené s nájemcem, společností STARDUST GAMES, s.r.o., (dále jen „nájemce“). Žalovaný tuto smlouvu kvalifikoval jako smlouvu o poskytnutí práva využití věci, tedy práva umístit technické zařízení v dohodnutém prostoru za účelem provozování výherních hracích přístrojů (dále jen „VHP“), tedy jako službu, na níž nelze použít osvobození podle ust. § 56 zákona č. 235/2004 S., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný i správce daně posoudili skutkovou podstatu věci na základě judikátu Nejvyššího správního soudu, tedy rozsudku čj. 9 Afs 5/2007-70. Žalobkyně zdůraznila, že tento judikát však skutkově na danou věc nedopadá, neboť v daném případě pronajímatel uzavřel dvě nájemní smlouvy a to jednu s provozovatelem hostinské činnosti J. Č. a druhou se shora uvedeným nájemcem. Je tedy zřejmé, že předmětné nebytové prostory společně užívají dva nájemci. Pokud tedy žalovaný svůj názor opírá o to, že se nejedná o nájem, neboť do vymezených prostor mají neomezený přístup třetí osoby, pak žalobkyni není známo, proč tentýž závěr nebyl vysloven i u dalšího nájemce J. Č.. Zdůraznila rovněž, že přístup třetích osob je dle jejího názoru omezen a to zatahovatelnou uzamykatelnou mříží a současně jednáním obou nájemců na základě dohody o podnikatelské spolupráci ze dne 12. 7. 2009.

Dále žalobkyně odkázala na judikát Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 11. 2004, sp. zn. C-284/03, v němž byla řešena obdobná situace, tedy že do prostor užívaných nájemcem měly přístup třetí osoby a soud tak vyslovil jednoznačný názor, že se o nájem jedná.

Žalobkyně upozornila, že při získávání důkazů ze strany správce daně pořizováním fotodokumentace dne 7. 4. 2010 nebyla přítomna a nemohla se k nim tudíž vyjádřit. Tím bylo porušeno její právo dané čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tento nedostatek nebyl napraven ani při místním šetření dne 12. 8. 2010, při němž došlo k porušení čl. 37 odst. 2 uvedené Listiny. Důkazy tak nebyly pořízeny v souladu s požadavkem daným ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Pokud by žalobkyně byla tomuto šetření přítomna, mohla by ukázat, kde se nachází zatahovatelná uzamykatelná mříž a fotodokumentace tudíž byla pořízena bez zaměření na důležité prvky prostoru. Žalobkyně rovněž odkázala na svědecké výpovědi zástupce nájemce, který její tvrzení potvrdil.

Dále žalobkyně uvedla, že do prostor, které jsou pronajaty, nemají přístup neomezeně třetí osoby, místnost není průchozí, ani není součástí místnosti, kterou má pronajatu i další nájemce. Vstup do pronajatého prostoru je uzamykatelný zatahovatelnou mříží, je rozdělen překližkovou přepážkou, akváriem a ozdobnou dřevěnou mřížkou, takže celý prostor je vlastně ohraničen. Nemohou tam tedy neomezeně vstupovat třetí osoby, aniž by překonaly zábrany. Odkázala rovněž na čl. VI. bod 2 dodatku smlouvy o nájmu ze dne 30. 12. 2006, kde je uzávěr zatahovací roletou ujednán a rovněž na čl. V. bod 2 písm. e/ dodatku smlouvy.

Při místním šetření, jak žalobkyně dále uvedla, konaném dne 7. 2. 2011, pak bylo zjištěno, že se v pronajatých prostorách nachází uzamykatelná zatahovací mříž, nikoliv však původní roletová, ale nová posuvná zatahující se zleva doprava. To bylo způsobeno tím, že mříž při místním šetření se může lišit od mříže, jež se v prostorách nacházela v 1. a 2. čtvrtletí 2010. Žalobkyně upozornila, že pokud bylo v daňovém řízení konstatováno, že se ve dnech 12. 2., 7. 4. a 12. 8. 2010 v prostoru vstupu do prostor pronajatých žádná mříž nenacházela, není toto tvrzení ničím doloženo, neboť fotodokumentace ze dne 7. 4. 2010 byla provedena tak nešikovně, že na ní mříž není vidět. Proto žalobkyně navrhla výslech zástupce nájemce. Následně při místním šetření konaném dne 7. 2. 2011 bylo shledáno, že se v nájemních prostorách nachází uzamykatelná posuvná zatahovací mříž. Žalobkyně přitom odkázala na sdělení nájemce ze dne 24. 3. 2011, který použití mříží a zástěn vysvětluje a výslech svědka, zástupce nájemce ze dne 12. 5 2011.

Žalobkyně se dále podrobně vyjádřila k místním šetřením konaným dne 7. 4. a 12. 8. 2010 se zdůrazněním, že o těchto šetřeních nebyla vyrozuměna, nemohla tudíž svědkovi, J. Č., klást otázky. Odkázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2010, čj. 8 Aps 1/2009-159. Zdůraznila, že při místním šetření dne 7. 4. 2010 bylo s tímto svědkem jednáno, což potvrdil správce daně ve svém rozhodnutí ze dne 26. 8. 2010. Žalobkyni přitom byla upřena přítomnosti, čímž byla zkrácena na svých právech daných jí čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tento nedostatek nemohl být zhojen místním šetřením konaným dne 12. 8. 2010, protože mu svědek J. Č. nebyl přítomen.

K nájemní smlouvě pak žalobkyně uvedla, že v ní nebylo uvedeno, zda nájemné je sjednáno s daní z přidané hodnoty nebo zda je sjednáno bez této daně. K tomu žalobkyně připomněla rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 4. 2002, 32 Odo 385/2002, z něho vyplývá, že dohodnutou cenu díla, pokud není stranami dohodnuto něco jiného, nelze zvyšovat o daň z přidané hodnoty.

Dále žalobkyně uvedla, že jestliže samotné provozování výherních hracích přístrojů je od daně z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 60 zákona o DPH osvobozeno, pak nájem, jakožto vedlejší služba související s hlavní službou by byl osvobozen také, protože vedlejší služby sledují osud hlavní služby. Odkázala přitom na rozsudek Soudního dvora Evropské unie, sp. zn. C-425/06, které řeší otázku, zda se jedná o plnění jediné či o samostatná jednotlivá plnění z hlediska daně z přidané hodnoty. Vyplývá z něho, že plnění musí být považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k

získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Žalobkyně z toho dovodila, že nájem je vedlejší službou k službě hlavní, kterou je provozování výherních hracích přístrojů, a proto nájemné dle nájemní smlouvy je osvobozeno od daně z přidané hodnoty na výstupu dle ust. § 60 zákona o DPH.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v postupu správce daně neshledal porušení zákona. Ze spisového materiálu prokazatelně vyplývá, že správce daně v souladu s ustanovením § 88 odst. 2 daňového řádu seznámil zástupce žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění, které mu písemností „Oznámení podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu“ č.j. 297875/11/228931605166 ze dne 1.6.2011 bylo doručeno do datové schránky dne 11. 6. 2011 a opakovaně na jeho žádost i v listinné podobě do vlastních rukou dne 21. 7. 2011. Ze shora popsání průběhu daňové kontroly je také zřejmé, že správce daně již v červnu 2011 poskytl zástupci i bez žádosti přiměřeně dlouhou lhůtu ve smyslu ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, ve které se mohl k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Této možnosti však v dané době zástupce nevyužil, přestože měl k tomu dostatečný časový prostor. Tuto skutečnost dokládá ve správním spisu e-mailová korespondence mezi správcem daně a zástupcem, ze které je patrné, že správce daně několikrát kontaktoval zástupce, neboť očekával jeho písemné nebo ústní vyjádření k výsledku kontroly i po uplynutí stanovené lhůty. O lhůtu k vyjádření požádal zástupce až poté, co mu správce daně sdělil termín projednání zprávy o daňové kontrole. Termín, který byl zástupci sdělen dne 1. 9. 2011, byl stanoven na 13. 9. 2011. Z tohoto jednání se zástupce opakovaně omlouval a až dne 12. 11. 2011 požádal správce daně o stanovení přiměřené lhůty vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. Této žádosti však správce daně nevyhověl z důvodu, že lhůta již byla poskytnuta. Jak již je shora uvedeno, správce daně v oznámení doručeném zástupci do datové schránky dne 11. 6. 2011 (resp. dne 21. 7. 2011 opakovaně v listinné podobě do vlastních rukou) zástupce výslovně poučil o tom, že se může v souladu s ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění, a že pokud se rozhodne toto své právo uplatnit, může tak učinit do 15 dnů ode dne jejího doručení. Zástupce se k tomuto výsledku nevyjádřil písemně ani ústně v poskytnuté lhůtě ani nikdy později. Termín k projednání zprávy o daňové kontrole byl nejprve stanoven na 13. 9. 2011, v důsledku opakovaných omluv a žádostí o odročení zástupce byl postupně posouván až na den 19. 12. 2011. Po celou dobu měl zástupce výsledek kontrolního zjištění prokazatelně k dispozici. Žalovaný tak měl za to, že zástupci byl správcem daně poskytnut dostatečný prostor od června 2011 do konce roku 2011 k tomu, aby mohl uplatnit svá práva a vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění písemnou nebo ústní formou. Žalovaný tak považoval zprávu o daňové kontrole za projednanou a daňovou kontrolu za ukončenou dnem doručení zprávy zástupci daňového subjektu, tj. dnem 12. 1. 2012. Dodatečné platební výměry byly vydány následně dne 17. 1. 2012, tedy po ukončení daňové kontroly.

Žalovaný rovněž nesouhlasil s tvrzením, že o zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 12. 1. 2012 se hovoří jen v rozhodnutích (dodatečných platebních výměrech). Správce daně předmětnou zprávu doručil zástupci do datové schránky jako přílohu písemnosti č.j. 374317/11/228931605166 dne 1. 9. 2011. Zástupce převzetí této písemnosti následně potvrdil dne 7. 9. 2011, a to ve své písemné omluvě z projednání této zprávy. Protože se zástupce opakovaně nedostavil k projednání, byla mu zpráva doručena v souladu s ustanovením § 88 odst. 5 daňového řádu v příloze písemnosti dne 12. 1. 2012.

Dále žalovaný konstatoval, že na základě podnětu k prošetření nečinnosti správce daně, který zástupce podal dne 25. 1. 2012, přezkoumal postup správce daně a neshledal v jeho postupu nečinnost, proto podnět dle ustanovení § 38 odst. 4 daňového řízení jako nedůvodný odložil. O odložení byl zástupce informován písemností ze dne 2. 3. 2012. Z daňového spisu vyplývá, že správce daně zasílal zástupci veškerou korespondenci do datové schránky ID jgsswv9 na základě jeho žádosti ze dne 18. 8. 2010. Dne 24. 1. 2012 zástupce zaslal správci daně sdělení, v němž mimo jiné oznámil zřízení nové datové schránky, kterou bude využívat jako daňový poradce. Podle pokynu GŘ D – 7, který byl zveřejněn dne 4. 1. 2012, požadoval nadále veškerou korespondenci jeho klientů doručovat do jeho nově zřízené datové schránky daňového poradce ID skg6t7t. Na základě této skutečnosti považoval žalovaný předmětné písemnosti odeslané a doručené před novým projevem vůle zástupce za správně doručené do datové schránky ID jgsswv9. Odvoláním napadené dodatečné platební výměry vydané 17. 1. 2012 a odeslané následující den, které nebyly k datu zástupcem sdělené změny datové schránky doručeny, správce daně opakovaně doručil 29. 1. 2012 do datové schránky daňového poradce ID skg6t7t z důvodu právní jistoty právě s přihlédnutím k nejnovější metodice, tj. pokynu GŘ D – 7.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný konstatoval, že žaloba neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by mohly mít vliv na vydané rozhodnutí. Navrhl proto její zamítnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s.ř.s. a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobkyně byla s výsledkem kontrolního zjištění seznámena písemností ze dne 1. 6. 2011 doručenou do datové schránky dne 11. 6. 2011. Tímto oznámením byl zástupce žalobkyně také poučen, že v 15-ti denní lhůtě od jejího doručení se může k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění, a to písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou. Následně se zástupce žalobkyně omluvil ze správcem daně navrhovaných termínů projednání zprávy o kontrole, proto mu správce daně zaslal dne 19. 7. 2011 požadované písemnosti na jeho adresu Zelená 250, 664 84 Zastávka u Brna. Zásilku s předmětnými kopiemi listin č.j. 297875/11/228931605166 a č.j. 303691/11/228931605166, které byly zástupci doručeny již dne 11.6.2011 do datové

schránky, převzal zástupce žalobkyně do vlastních rukou dne 21. 7. 2011. Jelikož se žalobkyně prostřednictvím svého zástupce k výsledku kontrolního zjištění nevyjádřila, a to ani ve stanovené lhůtě 15 dní, ani později, správce daně následně dne 31. 8. 2011 prostřednictvím datové schránky zástupce k projednání zprávy předvolal. Ten dne 7. 9. 2011 písemně sdělil, že předvolání obdržel a požádal o odročení projednání na pozdější termín, neboť na stejný den byl předvolán k jednání na Finanční úřad pro Prahu 2. Správce daně na základě této skutečnosti zaslal dne 9. 9. 2011 zástupci e-mail, kterým mu navrhl dva náhradní termíny jednání na 14. 9. 2011 nebo 16. 9. 2011. Na toto oznámení však zástupce nereagoval. Následně správce daně zaslal zástupci opakovaně písemná předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole, na které zástupce vždy reagoval omluvou. Poté zaslal zástupce žalobkyni kopii zprávy o ukončení pracovní neschopnosti dne 7. 11. 2011 a sdělil, že zbytek zaslal do datové schránky správce daně. Téhož dne byla správci daně zaslána námitka proti postupu správce daně z důvodu porušení zásady součinnosti s návrhem, aby bylo této námitce vyhověno a byla sjednána náprava tím, že bude žalobkyni v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu umožněno požádat o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Předmětnou písemnost správce daně posoudil jako stížnost proti jeho postupu ve smyslu ustanovení § 261 daňového řádu, kterou po prošetření shledal jako nedůvodnou a dne 11. 11. 2011 zaslal zástupci vyrozumění o vyřízení stížnosti. Tímto vyrozuměním rovněž upozornil zástupce na termín předvolání k projednání zprávy o kontrole na den 18. 11. 2011. Dne 12. 11. 2011 zaslal zástupce do datové schránky správce daně žádost o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu, a to v délce 15 dnů od doručení odpovědi na toto podání. Zároveň tímto podáním zažádal o odročení jednání nařízeného na 18. 11. 2011 ve věci projednání zprávy o daňové kontrole, a to o 30 dnů od doručení odpovědi na toto podání. Správce daně žádost posoudil a dne 23. 11. 2011 vydal rozhodnutí, kterým žádosti částečně vyhověl, když stanovil nový termín projednání zprávy o výsledku kontroly na šestý den od oznámení (doručení) tohoto rozhodnutí. Zároveň byl tímto rozhodnutím zástupce poučen, že pokud se ve stanoveném termínu k projednání zprávy nedostaví, případně pokud správci daně včas neoznámí důvody, pro které se jednání nebude moci ve stanovený den zúčastnit, a ve stanovené lhůtě nesdělí termín náhradní, posoudí správce daně toto jako vyhýbání se projednání zprávy ve smyslu ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu. Na základě tohoto jednání pak bude dle citovaného ustanovení zástupci doručena zpráva do vlastních rukou, přičemž den doručení se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Na shora uvedené rozhodnutí reagoval zástupce dne 28. 11. 2011 podáním stížnosti a námítky podjatosti. Následně dne 1. 12. 2011 zaslal správci daně doplnění k předešlému sdělení, ve kterém opět požádal o stanovení lhůty se vyjádřit ke kontrolnímu zjištění a o odročení projednání výsledku kontroly. Ke své žádosti doložil doklad o ambulantním ošetření syna dne 29. 11. 2011, kterým svoji žádost odůvodnil. Na tato podání zástupce správce daně reagoval a dne 2. 12. 2011 zaslal zástupci vyrozumění o vyřízení stížnosti, rozhodnutí o námitce podjatosti úřední a rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k projednání zprávy o výsledku daňové kontroly. Tyto písemnosti zasláné do datové schránky zástupce žalobkyně nepřevzal, proto byly dle mínění správce daně doručeny uplynutím lhůty dne 12. 12. 2011. Poslední správcem daně stanovený termín projednání zprávy o výsledku daňové kontroly

případl na 5. 12. 2011. Žádosti zástupce o odročení termínu projednání ze dne 1. 12. 2011 již správce daně nevyhověl. Vzhledem k datu doručení zamítavého rozhodnutí správce daně došlo k prodloužení lhůty ze zákona a termín projednání zprávy o výsledku daňové kontroly se tak posunul na den 19. 12. 2011. Ani v tomto termínu se však zástupce nedostavil a z jednání se neomluvil. Správce daně tedy dne 2. 1. 2012 zaslal zástupci prostřednictvím datové schránky jgsswv9 sdělení o ukončení daňové kontroly společně se zprávou o daňové kontrole. Následně byly správcem daně do této datové schránky mimo jiné odeslány i výše uvedené dodatečné platební výměry na DPH. Tyto písemnosti si zástupce nepřevzal, byly doručeny uplynutím lhůty dne 12. 1. 2012.

K naznačenému průběhu daňového řízení krajský soud především konstatuje, že bylo celé nesporně vedeno snahou správce daně o jeho řádné ukončení a to projednáním zprávy o daňové kontrole a následným vydáním platebních výměrů. Je rovněž zřejmé, že téměř v půlročním časovém intervalu byla žalobkyně prostřednictvím svého zástupce vyzývána k projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž její zástupce se z různých důvodů z tohoto projednání omlouval a správce daně jeho omluvy benevolentně uznával. Navzdory uvedené vstřícnosti daňových orgánů však lze konstatovat, že správce daně při doručování jednotlivých písemností požadavku na jejich řádné doručení nedostál. K tomuto závěru dospěl krajský soud na základě aplikace ust. § 88 daňového řádu a konfrontací požadavků tohoto ustanovení s průběhem shora naznačeného daňového řízení.

Z odstavce 3 zmiňovaného ust. § 88 daňového řádu vyplývá povinnost správce daně stanovit na žádost daňového subjektu přiměřenou lhůtu, ve které se může vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Je tedy zřejmé, že správce daně v intencích tohoto ustanovení postupoval, když s žalobkyní vedl písemný styk ve snaze určit termín k projednání výsledků daňové kontroly. K projednání zprávy o daňové kontrole předvolal zástupce žalobce již k datu 31. 8. 2011, ten však požádal o změnu termínu, přičemž náhradní termíny stanovil správce daně na 14. 9. nebo 16. 9. 2011. Jelikož zástupce na tyto termíny nereagoval, byl opakovaně předvolán, z jednání se omluvil, proto byl následně předvolán na 18. 11. 2011. Na opakovanou žádost zástupce žalobkyně stanovil správce daně nový termín projednání zprávy na šestý den od doručení rozhodnutí. Dne 1. 12. 2011 podal zástupce novou žádost o stanovení lhůty k vyjádření a projednání zprávy o daňové kontrole, o této žádosti rozhodl správce daně dne 2. 12. 2011 a rozhodnutí zaslal do ID datové schránky zástupce žalobkyně jgsswv9.

Správce daně i žalovaný uzavřeli, že jelikož si písemnosti zástupce žalobkyně v datové schránce nepřevzal, došlo k jejich doručení uplynutím lhůty k datu 12. 12. 2011. S tímto názorem se krajský soud nemohl ztotožnit. Dle zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“), konkrétně jeho ust. § 17 odst. 1, vyplývá, že umožňuje-li to povaha dokumentu a má-li fyzická osoba, podnikající osoba nebo právnická osob zpřístupněnu datovou schránku, orgán veřejné moci doručuje dokument této osobě prostřednictvím datové schránky. Doručuje-li se způsobem podle tohoto zákona, ustanovení jiných právních předpisů

upravující způsob doručení se nepoužijí. Z ust. § 42 daňového řádu pak vyplývá, že osobě, která má zpřístupněnu datovou schránku se doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu, tzn. podle ust. § 17 zákona o elektronických úkonech. Z této právní úpravy tedy jednoznačně vyplývá závazné postupy při doručování písemností s prioritou doručování prostřednictvím datových schránek. Je tak nepochybné, že pokud má adresát zpřístupněnu datovou schránku, musí správní orgán zasílat písemnosti do této datové schránky, pokud nedoručuje na místě nebo veřejnou vyhláškou.

Z projednávané věci nepochybně vyplynulo, že zástupce žalobce sdělil v průběhu daňového řízení, konkrétně k datu 18. 8. 2010 správci daně zřízení ID datové schránky jgsswv9, na níž žádal zasílat veškeré písemnosti. Dále považuje krajský soud za nepochybné, že toto ID datové schránky uváděl i na své korespondenci zasílané správci daně v předmětném daňovém řízení a to posledně k datu 8. 11. 2011. Ve svém podání ze dne 12. 11. 2011 a všech podáních následujících po tomto datu již uváděl ID datové schránky skg6t7t. Je přitom nesporné, že posledně uváděnou datovou schránku je nutno považovat za datovou schránku daňového poradce, tedy datovou schránku profesní, na níž je nutno doručovat písemnosti vztahující se k činnosti daňového poradce, jakožto zástupce daňového subjektu v daňovém řízení. Jinak řečeno v případech doručování písemností vztahujících se k činnosti daňového poradce musí být písemnosti doručovány pouze do jeho profesní schránky.

Tímto postupem se však správce daně v projednávané věci neřídil, neboť v době, kdy měl již daňový poradce zřízenou profesní datovou schránku a její identifikaci prostřednictvím korespondence správci daně sdělil, doručoval správce daně nesprávně písemnosti do datové schránky zástupce žalobkyně jako fyzické osoby. Pokud si na této adrese tato fyzická osoba – zástupce – písemnost nepřevzala, nelze za takové situace uvažovat o fikci doručení. Tu lze totiž připustit pouze v případě, že pro doručení písemnosti byla správcem daně zvolena správná datová schránka. Jak již bylo konstatováno, v případě zástupce žalobkyně zvolil správce daně datovou schránku fyzické osoby, ačkoli zástupce již měl zřízenou datovou schránku profesní.

Z naznačeného je tedy patrné, že správce daně nedoručil zástupci žalobkyně rozhodnutí o neprodloužení lhůty k projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud tedy následně k datu 2. 1. 2012 zaslal zástupci žalobkyně sdělení o ukončení daňové kontroly s výslednou zprávou, má krajský soud zato, že požadavku ust. § 88 odst. 3 daňového řádu nedostál, neboť k projednání zprávy o daňové kontrole nedošlo.

Krajský soud tak přisvědčil žalobní námitce, dle níž žalobkyně doposud neobdržela odpověď na její podání ze dne 1. 12. 2011, tudíž odvoláním napadené platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly. Napadené rozhodnutí proto dle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V něm bude vázán shora vysloveným právním názorem a svoje nedostatky procesního rázu týkající se doručování jednotlivých písemností napraví.

Další žalobní námitka směřovala do hmotně právní oblasti dotýkající se otázky posouzení pronájmu výherních hracích přístrojů z pohledu daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty. K této otázce nemohl krajský soud s ohledem na shora uvedené zaujmout stanovisko. Daň z přidané hodnoty totiž byla vyměřena, jak již bylo konstatováno, za porušení procesních podmínek a právě pro tyto vady řízení muselo být napadené rozhodnutí zrušeno. Teprve poté, kdy žalobkyni bude řádně umožněno zprávu o daňové kontrole se správcem daně ve smyslu ust. § 88 odst. 3 daňového řádu řádně pojednat, stane se otázka hmotněprávního posouzení věci aktuální.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejími důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 2 úkony právní služby po 2 100 Kč, a to převzetí zastoupení a sepsání žaloby (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobkyni nárok na úhradu 2 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. Odvolací finanční ředitelství proto bylo zavázáno k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej

zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Hradci Králové dne 24. září 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu