



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 7. srpna 2012, čj. 4809/12-1100-608497 a čj. 4835/12-1100-608497, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 7. srpna 2012, čj. 4809/12-1100-608497 a čj. 4835/12-1100-608497 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.**

Odůvodnění:

K projednáváné 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 příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008.

Uvedla, že dle názoru správce daně měla být nemovitost čp. 51 Černilov vložena do obchodního majetku celá, tedy v celkové vstupní ceně 1 925 940 Kč. Tím, že vložila do obchodního majetku pouze vyčleněnou část pro podnikání, porušila ust. § 4 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Závěr žalovaného, že zahrnutím nemovitosti do obchodního majetku se rozumí zahrnutí celé nemovitosti, přičemž není rozhodující, zda vložená nemovitost je zčásti nebo celá používána pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost, označila žalobkyně za nepřezkoumatelný.

Dále konstatovala, že pokud u žalobkyně došlo v roce 2007 k přesunutí příjmů ve výši 614 222 Kč a v roce 2008 k přesunutí příjmů ve výši 762 207 Kč z režimu ust. § 9 do režimu ust. § 7 zákona o daních z příjmů, měly být k těmto příjmům uznány i výdaje na tyto příjmy vynaložené. Odkázala přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž dovodila, že zdanění nepodléhá příjem, ale zisk, proto měly být předmětné příjmy sníženy o výdaje na ně vynaložené. Jelikož se tak nestalo, došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.

Další žalobní námitka se dotýkala 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 a 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 Generální finanční 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 v platném znění (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 (ze dne 28. 11. 2012 a ze dne 1. 12. 2011), dále aby odročil jednání 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 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 ze dne 17. 1. 2012 tak byla dle jejího názoru vydána před ukončením daňové kontroly, a zpráva o daňové kontrole není projednaná a daňová kontrola není ukončená dnem doručení zprávy zástupci daňového subjektu, tj. 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 M. a paní O. z daňového řízení, protože podání ze dne 28. 11. 2012 a ze dne 1. 12. 2011 nebyla doručena na ID datové schránky skg6t7t.

Závěrem 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 také musel vědět a také věděli o používání datové schránky daňového poradce. Pokud tomu oba správní orgány nevěnovaly dostatečnou pozornost, nemůže jít jejich pochybení k tíži žalobkyně.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že dne 18. 8. 2010 byla správci daně doručena písemná žádost zástupce žalobkyně o zasílání veškerých písemností v elektronické verzi do datové schránky ID jgsswv9. S výsledkem kontrolního zjištění a hodnocením důkazů byl zástupce žalobkyně seznámen dne 11. 6. 2011, kdy bylo do jeho datové schránky doručeno oznámení vydané podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. V něm byl zástupce žalobkyně poučen, že se může k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění, a to písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou do 15 dnů od doručení oznámení. Zástupce žalobkyně v e-mailové zprávě z 23. 6. 2011 navrhl termín ústního jednání dne 20. 7. 2011 v 9 hod., což správce daně akceptoval. Z dohodnutého jednání se zástupce dne 17. 7. 2011 e-mailovou zprávou omluvil ze zdravotních důvodů. Správce daně reagoval dne 18. 7. 2011 dotazem, zda se zástupce bude chtít k výsledku kontroly vyjádřit a jakou formou, jestli písemně nebo ústně. Správce daně zástupce vyzval, aby v případě, že se chce k oznámení vyjádřit ústně do

protokolu, sám navrhl datum jednání. Jestliže se hodlá vyjádřit písemně, aby sdělil datum, do kterého je schopen písemnou odpověď vypracovat a zaslat. Dále správce daně zástupci sdělil, že pokud se nechce k oznámení doručenému dne 11. 6. 2011 vyjadřovat, zašle mu zprávu o daňové kontrole v totožném znění spolu s předvoláním k projednání této zprávy. Zástupce reagoval tak, že požádal o zaslání oznámení výsledku kontrolního zjištění e-mailem, neboť měl podle svého sdělení heslo k datové schránce v kanceláři a z domova se nemohl přihlásit. Správce daně mu rovněž e-mailem vysvětlil, že s ohledem na povinnost zachovávat mlčenlivost nelze tímto způsobem zasílat údaje z daňového řízení, a požádal o sdělení, na kterou adresu má vyžádané písemnosti doručit v listinné podobě. Protože na tuto zprávu zástupce daňového subjektu již neodpověděl, zaslal správce daně 19. 7. 2011 požadované písemnosti na jeho adresu Zelená 250, 664 84 Zastávka u Brna. Poštovní zásilku obsahující kopie listin doručených dne 11. 6. 2011 do datové schránky, převzal zástupce do vlastních rukou dne 21. 7. 2011, o čemž svědčí jeho podpis na doručence. Vzhledem ke skutečnosti, že se zástupce k výsledku kontrolního zjištění nevyjádřil ani ve stanovené lhůtě 15 dní ani později, správci daně nezbylo než pokračovat v řízení tak, že mu zaslal do datové schránky zprávu o daňové kontrole a předvolání k jejímu projednání na den 13. 9. 2011. Dne 7. 9. 2011 zástupce písemně sdělil, že předvolání obdržel a žádá o odročení projednání na pozdější termín, neboť byl na stejný den předvolán na Finanční úřad pro Prahu 2. Správce daně mu 9. 9. 2011 navrhl e-mailem dva náhradní termíny 14. nebo 16. 9. 2011, ale zástupce nereagoval. Správce daně zasílal písemná předvolání k projednání zprávy o daňové kontrole, a to z 12. 9. 2011 na 29. 9. 2011 (zástupce se omluvil 28. 9. 2011 z důvodu doprovodu syna k lékaři), z 29. 9. 2011 na 12. 10. nebo 13. 10. 2011 (zástupce se omluvil 12. 10. 2011 z důvodu pracovní neschopnosti) a z 18. 10. 2011 na 3. 11. 2011 nebo 8. pracovní den po ukončení pracovní neschopnosti (zástupce se omluvil 18. 10. 2011 z důvodu trvání pracovní neschopnosti se žádostí o odročení projednání zprávy na pozdější termín). Dne 8. 11. 2011 správce daně opět kontaktoval zástupce, zda nadále trvá jeho pracovní neschopnost. Zástupce zaslal v příloze e-mailové zprávy rozhodnutí o ukončení pracovní neschopnosti 7. 11. 2011 a sdělil, že další písemnost podal do datové schránky správce daně. Jednalo se o námitku proti postupu správce daně, jenž podle názoru zástupce zkrátil žalobkyni na jejich právech tím, že jí neumožnil požádat o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, ale rovnou bez žádosti jí lhůtu stanovil. Zástupce navrhl, aby bylo námitce vyhověno a byla sjednána náprava tím, že žalobkyni bude umožněno požádat o stanovení lhůty v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu. Správce daně vyhodnotil toto podání jako stížnost proti jeho postupu podanou podle § 261 daňového řádu. Dne 11. 11. 2011 zaslal zástupci vyrozumění o vyřízení stížnosti, v němž mimo jiné konstatoval, že při stanovení lhůt a termínů postupoval v úzké součinnosti se zástupcem žalobkyně, vycházel z jeho návrhů a nikterak mu nebránil v podání žádosti o prodloužení stanovené lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Skutečnost, že zástupce sám o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu nepožádal, nelze vykládat tak, že mu toto právo bylo správcem daně upřeno. Dále upozornil zástupce na předvolání k projednání zprávy o kontrole na 18. 11. 2011 (8. pracovní den od ukončení pracovní neschopnosti). Dne 12. 11. 2011 požádal zástupce o stanovení lhůty podle § 88 odst. 3 daňového řádu v délce 15 dnů od

doručení odpovědi na toto podání. Současně požádal o odročení projednání zprávy o daňové kontrole o 30 dnů od doručení odpovědi na toto podání. Správce daně žádost projednal a vydal rozhodnutí ze dne 23. 11. 2011, kterým žádosti o odročení částečně vyhověl a stanovil termín projednání zprávy o výsledku kontroly na 6. den od doručení rozhodnutí o žádosti. Protože správce daně novou lhůtu podle § 88 odst. 3 daňového řádu nestanovil, vyhověl žádosti o odročení projednání zprávy o výsledku kontroly pouze částečně. Zároveň zástupce poučil, že v případě, kdy se nedostaví k projednání zprávy nebo včas neoznámí důvody, pro které se jednání nemůže ve stanovený den zúčastnit, posoudí správce daně toto jako vyhýbání se projednání zprávy ve smyslu ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu a podle stejného ustanovení mu bude zpráva zaslána, přičemž den doručení se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Zástupce daně reagoval dne 28. 11. 2011 podáním námítky podjatosti a požádal o vyloučení paní M. a O. z jednání. Dne 1. 12. 2011 zaslal doklad o ambulantním ošetření syna dne 29. 11. 2011, kterým odůvodnil svoji žádost o odročení projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 2. 12. 2011 zaslal správce daně zástupci vyrozumění o vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 5 daňového řádu, rozhodnutí o námítce podjatosti úřední osoby podle § 77 odst. 4 této právní úpravy a rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k projednání zprávy o daňové kontrole podle § 36 daňového řádu. Tyto písemnosti zaslané do datové schránky zástupce daňového subjektu nepřevzal, byly doručeny uplynutím lhůty dne 12. 12. 2011. Správcem daně stanovený termín projednání zprávy o daňové kontrole připadl na 5. 12. 2011. Žádosti o odročení termínu správce daně nevyhověl, neboť uváděný důvod, tzn. doprovod syna k ambulantnímu vyšetření v jiný den, než se jednání mělo konat, nepovažoval za závažný. Vzhledem k datu doručení zamítavého stanoviska správce daně došlo podle § 36 odst. 3, věta druhá daňového řádu k prodloužení lhůty ze zákona a termín projednání zprávy o daňové kontrole, na který byl zástupce daňového subjektu předvolán, se tak posunul na 19. 12. 2011. Ani v tomto termínu se zástupce nedostavil a z jednání se neomluvil.

Žalovaný neshledal, jak dále uvedl, porušení zákona na straně správce daně ani v této fázi řízení. Nečinnost zástupce žalobkyně posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, proto přikročil dne 2. 1. 2012 k jejímu odeslání do vlastních rukou ve smyslu ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu. Podle stejného ustanovení potom považoval zprávu o daňové kontrole dnem jejího doručení 12. 1. 2012 zástupci daňového subjektu za projednanou.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že správce daně při kontrole zahájené 16. 2. 2010 zjistil, že žalobkyně porušila ust. § 4 odst. 4 zákona o daních z příjmů, neboť vložila do obchodního majetku pouze část nemovitosti vyčleněnou pro podnikání podle § 7 zmíněné právní úpravy (provozoval hostinskou činnost). Pronajímanou část nemovitosti do obchodního majetku nezařadila a příjmy z pronájmu nebytových prostor přiznala v § 9 uvedeného zákona. K příjmům z pronájmu uplatnila výdajový paušál 30 % podle § 9 odst. 4 uvedeného zákona. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla povinnost vložit do obchodního majetku celou nemovitost, měly být příjmy správně přiznány v § 7 zákona o daních z příjmů a výdajový paušál byl použit neoprávněně. Správce daně proto při kontrole přesunul

příjmy z pronájmu z § 9 do § 7 uvedené právní úpravy a vyloučil paušální výdaje ve výši 30 %. Jednalo se o jediný kontrolní nález na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2007 a 2008, který vedl k doměrku daně, resp. snížení daňové ztráty. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že pokud poplatník vloží do obchodního majetku věc movitou či nemovitou, rozumí se tím věc celá, případně celý spoluvlastnický podíl dotyčného poplatníka na této věci. Stanovisko Ministerstva financí uveřejněné v pokynu č. D-300 (od r. 2011 GFR č. D-6) je akceptováno odbornou veřejností i soudy. K § 4 odst. 1 bod 4 „Zahrnutím nemovitosti do obchodního majetku poplatníka se rozumí zahrnutí celé nemovitosti a u podílového spoluvlastnictví nemovitosti zahrnutí její části ve výši spoluvlastnického podílu. Přitom není rozhodující, zda vložená nemovitost je zčásti nebo celá používána pro podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost.“

Žalovaný dále uvedl, že pokud by žalobkyně při kontrole prokázala vynaložení dalších, v daňovém přiznání neuplatněných výdajů k příjmům podle § 7 zákona o daních z příjmů, správce daně by k nim přihlédl.

Dále konstatoval, že dne 18. 8. 2010 zástupce žalobkyně požádal o doručování písemností svých klientů do datové schránky jgsswv9. Dne 11. 6. 2011 bylo zástupci doručeno oznámení o výsledku kontroly a byla mu poskytnuta lhůta 15 dnů na vyjádření. K ústnímu jednání se v dohodnutém termínu 20. 7. 2011 nedostavil a písemné vyjádření nevypracoval. Protože se zástupce ani po 2 měsících k výsledku kontroly nevyjádřil, předvolal jej správce daně na 13. 9. 2011 k projednání zprávy o daňové kontrole. Z projednání zprávy se zástupce několikrát omluvil a nedostavil se ani na opakované předvolání, naposledy 5. 12. 2011. Dne 2. 1. 2012 mu správce daně zaslal oznámení o ukončení kontroly a v příloze zprávu o daňové kontrole. V prosinci 2011 a v lednu 2012 zástupce nepřebíral písemnosti zasílané do jeho datové schránky. Dne 24. 1. 2012 oznámil zástupce správci daně zřízení datové schránky daňového poradce a podle pokynu MF č. D-7 zveřejněného 4. 1. 2012 požadoval doručovat do datové schránky skg6t7t. Správce daně mu do této schránky 27. 1. 2012 doručil dodatečné platební výměry zaslané 18. 1. 2012 do datové schránky jgsswv9 podle původní žádosti. Žalovaný tak vyslovil přesvědčení, že zástupci nic nebránilo, aby od června 2011 do konce roku 2011 uplatnil své právo vyjádřit se ve smyslu ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, k výsledku daňové kontroly. Stejně tak mohl kdykoliv upozornit správce daně na zřízení datové schránky daňového poradce a sdělit mu svůj požadavek na změnu v doručování písemností klientů.

Nato žalobkyně reagovala podáním, v němž konstatovala, že žalovaný uvádí nepravdivá tvrzení spočívající v tom, že dne 24. 1. 2012 oznámil zástupce správci daně zřízení datové schránky daňového poradce a podle pokynu MF č. D-7 zveřejněného 4. 1. 2012 požadoval doručovat do datové schránky skg6t7t. Sdělení ze dne 24.1.2012 je ve věci společnosti O.M.Eso s.r.o. v likvidaci a v záhlaví sdělení je uvedena datová schránka skg6t7t. Pokud z identifikace datové schránky skg6t7t v záhlaví sdělení ze dne 24.1.2012 správce daně spolu se žalovaným usoudili, že je tím vyjádřen požadavek na doručování do datové schránky skg6t7t, pak též záhlaví je použito u sdělení ze dne 12. 11. 2011 a dne 28. 11. 2011 týkajících se nikoliv

společnosti O.M.Eso s.r.o. v likvidaci, ale týkající se žalobkyně. Z toho dle žalobkyně plyne, že již dne 12. 11. 2011, a nikoliv později až dne 24. 1. 2012, správce daně ze záhlaví sdělení ze dne 12. 11. 2011 viděl, že zástupce používá datovou schránku skg6t7t, stejně jako to správce daně viděl ze záhlaví sdělení ze dne 24. 1. 2012.

Dalším nepravdivým je dle žalobkyně tvrzení žalovaného, že v prosinci 2011 a v lednu 2012 zástupce nepřebíral písemnosti zasílané do jeho datové schránky. K tomu uvedla, že písemnosti zasílané do datové schránky skg6t7t zástupce vždy řádně a včas přebíral.

Za naprosto nepravdivé označila žalobkyně tvrzení žalovaného, že zástupci nic nebránilo, aby od června 2011 do konce roku 2011 uplatnil své právo vyjádřit se ve smyslu ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu k výsledku daňové kontroly; stejně tak mohl kdykoliv upozornit správce daně na zřízení datové schránky daňového poradce a sdělit mu svůj požadavek na změnu v doručování písemností klientů. K tomu uvedla, že ze sdělení ze dne 12. 11. 2011 a 28. 11. 2011 je vidět, že zástupce tak učinil, ale jeho požadavek zůstal bez jakékoliv reakce ze strany správce daně. V důsledku toho došlo k neprojednání a nedoručení zprávy o výsledku daňové kontroly, což Nejvyšší správní soud v rozsudku sp.zn. 1 Afs 74/2011-126 ze dne 4.1.2012 považuje za nezákonnost při vydání v tomto případě rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové.

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. Následně 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 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 dne 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 námítce podjatosti úřední a rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k projednání zprávy o výsledku daňové kontrole. 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 připadl 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 vyplývají 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 vkladu nemovitosti do obchodního majetku z pohledu daňové povinnosti k dani z příjmů. K této otázce nemohl krajský soud s ohledem na shora uvedené zaujmout stanovisko. Daň z příjmů totiž byla vyměřena, jak již bylo konstatováno, za porušení procesních podmínek, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a právě pro tyto vady řízení muselo být zrušeno. Teprve poté, kdy žalobkyni bude řádně umožněno zprávu o daňové kontrole se správcem daně ve smyslu ust. § 88 odst. 3 daňového řádu řádně projednat, 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.

### **P o u č e n í :**

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](http://www.nssoud.cz).

V Hradci Králové dne 24. září 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.  
předsedkyně senátu