



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců Mgr. Jaroslava Škopka a Mgr. Jany Komínkové v právní věci **žalobkyně Maria International s.r.o.**, IČ 26349124, se sídlem Praha 5, Na Čechčelčce 420, *zastoupené Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem, se sídlem Sokolov, Rokycanova 1929*, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 31. ledna 2012 č.j. 709/12-1300-401211**

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení výše označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 13.12.2006 č.j. 176016/06/128913/2126, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2004 ve výši 656.791,- Kč.

Žalobkyně v žalobě tvrdila, že jejímu zástupci zvolenému na základě plné moci nebylo napadené rozhodnutí doručeno. Stejně tak nebyly doručeny ani jiné listiny, na které napadené rozhodnutí odkazuje. Žalovaný podle názoru žalobkyně nekomunikoval s žalobkyní ani

s jejím zvoleným zástupcem až do vydání napadeného rozhodnutí. Protože rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo Krajským soudem v Plzni zrušeno, byl podle žalobkyně běh lhůty pro doměření daně obnoven po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Plzni. Na základě toho měla žalobkyně za to, že správní orgán činí své úkony až po prekluzi. Dále žalobkyně tvrdila, že k dodatečnému stanovení daně došlo bez projednání zprávy o daňové kontrole. Podle žalobkyně také její zástupce nebyl vyzván k žádnému úkonu po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Plzni, a žalobkyni tak bylo upřeno základní právo na právní pomoc. Žalobkyně rovněž namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného.

Za žalovaného v tomto rozsudku je označováno nejen Odvolací finanční ředitelství (uvedené v záhlaví rozsudku), nýbrž i Finanční ředitelství v Plzni, které bylo stranou žalovanou do účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tj. do 1.1.2013, a které také ještě jako žalovaný podávalo vyjádření k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s odůvodněním, že zástupcem daňového subjektu od 7.9.2005 do 25.11.2008 byl Ing. Ladislav Kubica. Po změně příslušnosti byla u místně příslušného Finančního úřadu pro Prahu 5 zjištěna plná moc ze dne 2.4.2009 udělená Ing. S.L. k zastupování žalobkyně ve všech řízeních před Finančním úřadem pro Prahu 5. Žalovaný vycházel z ust. § 27 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb. s tím, že žádná ze zákonných alternativ v tomto ustanovení nenastala a daňový subjekt ve věci vedeného odvolacího řízení správci daně žádnou plnou moc nedoručil. Žalovaný poukázal na skutečnost, že o uvedených skutečnostech byl daňový subjekt zpraven již písemností čj. 110-1300-401211, která je součástí správního spisu. K tvrzení žalobkyně, že s ní žalovaný vůbec nekomunikoval, žalovaný poukázal na výzvu k projednání zprávy o kontrole ze dne 8.11.2011 doručovanou žalobkyni do datové schránky, a na sdělení čj. 277221/11/128933400693, o seznámení s dosud provedeným doplněním daňového řízení, k němuž bylo přiloženo vyhotovení zprávy o daňové kontrole, a které bylo zasláno žalobkyni prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Žalovaný připomněl, že na toto sdělení reagoval daňový subjekt podáním doručeným správci daně dne 27.12.2011. Žalovaný tvrdil, že správci daně nebyla doručena žádná plná moc ve věci zastupování v odvolacím řízení u Finančního ředitelství v Plzni, a proto správce daně doručil zmíněné sdělení v souladu s § 45 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb. na adresu sídla právnické osoby. Tato písemnost, jejíž přílohou byla zpráva o kontrole, byla doručována prostřednictvím zásilky doručované poskytovatelem poštovních služeb v souladu s § 39 odst. 2 písm. a) zák. č. 280/2009Sb., neboť příloha písemnosti – zpráva o daňové kontrole – obsahovala originální podpis pracovníka správce daně provádějícího daňovou kontrolu, a z toho důvodu nebylo možné doručit písemnost ve smyslu § 39 odst. 1 písm. b) téhož zákona elektronicky. Vzhledem k tomu, že na adrese pro doručování písemnosti nebyla zastížena osoba oprávněná převzít písemnost, tj. dle § 45 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., osoba oprávněná jednat jménem právnické osoby, písemnost byla uložena dne 7.12.2011 u provozovatele poštovních služeb a adresát byl upozorněn, aby si ji ve lhůtě 10 dnů vyzvedl. Ve smyslu § 47 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb. je písemnost považována za doručenou posledním dnem této lhůty. V souladu s § 47 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb. pak byla písemnost dne 20.12.2011 vhozena poskytovatelem poštovních služeb do daňovým subjektem užívané schránky. Pokud jde o písemnost čj. 262060/11/128933403399, tuto doručil správce daně ve smyslu § 39 odst. 1 písm. b) zák. č. 280/2009 Sb. elektronicky do datové schránky. Ohledně námítky prekluze

daň dodatečně stanovit a vyměřit žalovaný poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Žalovaný trval na tom, že v rámci doplněného odvolacího řízení došlo k odstranění vady řízení, na niž poukazovaly správní soudy, neboť vzhledem k tomu, že se žalobkyně k projednání zprávy o kontrole nedostavila, doručil ji správce daně v souladu s § 88 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb. do vlastních rukou. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, když bylo podle něho postupováno v souladu se zák. č. 337/1992 Sb. a zák. č. 280/2009 Sb., přičemž v rámci řízení bylo zkoumáno dodržení jednotlivých ustanovení zák. č. 235/2004 Sb. Podle žalovaného správce daně v průběhu řízení ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zák. č. 337/1992 Sb. prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů vedených žalobkyní. Podle názoru žalovaného bylo zjištěno, že přestože žalobkyně uskutečnila dodání zboží, které je předmětem daně, v rozporu s ust. § 21 odst. 2 zák. č. 235/2004 Sb., ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. ke dni dodání zboží, daň v souladu s ust. § 21 odst. 1 téhož zákona nepřiznala a neuvedla v daňovém přiznání. Žalobkyně podle žalovaného v průběhu daňové kontroly neprokázala, že daň z přidané hodnoty byla odvedena správně, když předložila vzájemně si odporující důkazní prostředky a rozpory v nich obsažené ani po výzvách správce daně neodstranila. Žalovaný proto shledal, že na základě takovýchto zjištění není možné stanovit daň dokazováním, a proto byl oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek.

Ze správního spisu vyplývá, že protokolem ze dne 30.6.2005 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2003 a 1. až 3. čtvrtletí 2004. Součástí správního spisu je dále zpráva o výsledku daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2003 a 1. – 4. čtvrtletí 2004 ze dne 30.10.2006 čj. 148536/06/128933/1631. K projednání zprávy o výsledku daňové kontroly byl zástupce žalobkyně předvolán na 11.12.2006 správcem daně I. stupně Finančním úřadem v Karlových Varech. Podáním ze dne 22.11.2006 požádal zástupce žalobkyně o prodloužení lhůty do 28.2.2007 s tím, že návrh zprávy je plný logických rozporů, neobsahuje hodnocení důkazních prostředků a důkazů, ale pouhá nepodložená konstatování o nesplnění povinností. V písemnosti ze dne 30.11.2006 správce daně I. stupně žalobkyni sdělil, že prodloužení lhůty nelze vyhovět, neboť v předvolání nebyla uložena lhůta ve smyslu § 14 zák. č. 337/1992, o jejíž prodloužení by bylo možno žádat. Na podkladě zprávy o daňové kontrole Finanční úřad v Karlových Varech dne 13.12.2006 vydal výše označený dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2004.

V podání ze dne 2.1.2007 zástupce žalobkyně namítal nesprávnost postupu při daňové kontrole spočívající v nesprávném výkladu lhůty dle § 29 zák. č. 337/1992 Sb. s tím, že skutečně se jedná o lhůtu a žádosti daňového subjektu o její prodloužení mělo být vyhověno. Dále žádal zástupce žalobkyně o sdělení důvodu rozdílu ve vyměření daně s tím, že pouhý odkaz na neprojednanou zprávu není takovým sdělením

V odvolání ze dne 17.2.2007 proti dodatečnému platebnímu výměru doplněném dne 26.3.2007 bylo namítáno, že vyměření na základě neprojednané zprávy o daňové kontrole je protizákonným postupem, stanovením daně před ukončením daňové kontroly.

V rámci odvolacího řízení bylo jednáno před správcem daně I. stupně dne 19.9.2007, kdy předmětem mělo být projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobkyně položil otázku, jak je možné projednávat zprávu, když je vystaven platební výměr a daňová kontrola je ukončena. Podle názoru zástupce žalobkyně ust. § 16 zák. č. 337/1992 Sb. je možné použít pouze v průběhu daňové kontroly. Pracovnice správce daně I. stupně sdělila zástupci žalobkyně, že postupuje na základě pokynu Finančního ředitelství v Plzni. K dotazu pracovnice správce daně, zda je zástupce žalobkyně ochoten projednat zprávu o kontrole, tento žádal o zodpovězení své otázky. Poté bylo jednání ukončeno. Následně správce daně I. stupně zaslal zprávu o výsledku daňové kontroly žalobkyni i jejímu zástupci.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 26.5.2008 čj. 1406/08-1300-401211 bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004.

Součástí správního spisu je dále plná moc žalobkyně, udělená dne 30.8.2005 daňovému poradci Ing. Ladislavu Kubicovi, jíž byl zástupce zmocněn zastupovat žalobkyni ve všech věcech daní, odvodů, poplatků a jiných podobných plateb. V podání ze dne 3.11.2008 Ing. Ladislav Kubica oznámil Finančnímu úřadu v Karlových Varech, že ke dni 20.11.2008 došlo k ukončení smlouvy o plné moci mezi žalobkyní a jím jako zástupcem. Dále je součástí správního spisu plná moc ze dne 25.11.2008, doručená Finančnímu úřadu v Karlových Varech dne 26.11.2008, kterou žalobkyně zmocnila Mgr. Bc. J.B., aby ji zastupoval před místně příslušným správcem daně v Karlových Varech ve všech úkonech v daňovém řízení v plném rozsahu. Dne 18.12.2008 došla tomuto správci daně výpověď plné moci ze dne 17.12.2008, podle které Mgr. Bc. J.B. vypovídá ke dni 18.12.2008 plnou moc k zastupování žalobkyně před Finančním úřadem v Karlových Varech. Ze správního spisu dále vyplývá změna místní příslušnosti daňového subjektu ke dni 9.1.2009 z důvodu změny adresy na Praha 5, Na Čechelčce 420, v důsledku čehož novým místně příslušným finančním úřadem se stal Finanční úřad pro Prahu 5. Ve správním spisu je založena kopie plné moci ze dne 2.4.2009, došlé Finančnímu úřadu pro Prahu 5 dne 9.4.2009, jíž žalobkyně zmocnila daňovou poradkyni Ing. S.L., k zastupování ve všech řízeních před Finančním úřadem pro Prahu 5.

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2008 podala žalobkyně žalobu, o níž bylo rozhodnuto rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31.8.2010 čj. 30Ca 94/2008-139 tak, že napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení s odůvodněním, že nedošlo k projednání zprávy o výsledku daňové kontroly, ani nelze jednoznačně uzavřít, že by při jednání dne 19.9.2007 zástupce žalobkyně odmítl zprávu projednat. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29.9.2011, čj. 8Afs 12/2011-183 zamítnuta s tím, že „není sporu, že žalobkyni byl obsah zprávy o daňové kontrole před ústním jednáním dne 19.9.2007 znám a rovněž jí bylo známo, že ve věci byly vydány dodatečné platební výměry, proti kterým brojila odvoláním. Za této situace lze rozumět dotazu, v jakém procesním stadiu se daňové řízení nachází, pokud má správce daně znovu přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole. Bez ohledu na to, zda byly námitky zástupce žalobkyně důvodné, či nikoliv, bylo možné je v dané situaci očekávat. Správce daně na ně měl kvalifikovaně odpovědět. Bližší poučení a podrobnosti vzájemné komunikace protokol o ústním jednání neobsahuje s výjimkou

úvodního obecného upozornění na práva a povinnosti účastníků daňového řízení dle § 16 daňového řádu, o kterém však žalobkyně při ústním jednání tvrdila, že nebylo uděleno.“

Nejvyšší správní soud dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14.4.2009 čj. 8Afs 15/2007-75, podle něhož „vady odvoláním napadeného rozhodnutí či řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně I. stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodnul. Vady odstraní správce daně I. stupně autoremedurou (§ 49 ods.1 zák. č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků), nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 tohoto zákona. Postup podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 cit. zákona), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 tohoto zákona). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.“

Podle názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v předmětné věci „přesto, že výše uvedené stanovisko nebylo k dispozici v době, kdy správce daně hodlal zprávu o daňové kontrole projednat, byl správce daně oprávněn k projednání zprávy přistoupit, pokud odvolací orgán před tím shledal procesní pochybení, v důsledku kterých bylo třeba na zprávu dosud nahlížet jako na neprojednanou. Je rozhodující, že správce daně k přímému dotazu žalobkyně tyto souvislosti při ústním jednáním odpovídajícím způsobem nevysvětlil a nepoučil ji, že je nadále oprávněn zprávu o daňové kontrole projednat a proč tomu tak je. Správce daně proto nepostupoval se zásadou součinnosti dle § 2 odst. 2 daňového řádu. K projednání zprávy o daňové kontrole tedy při ústním jednání dne 19.9.2007 nedošlo, avšak nikoli z důvodů na straně žalobkyně. Proto dosud nebyl ani splněn předpoklad, že žalobkyně odmítla zprávu převzít, resp. že se jejímu převzetí vyhýbala a správce daně byl oprávněn ji v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu zaslat poštou.“

V novém řízení správce daně I. stupně výzvou ze dne 8.11.2011 čj. 262060/11/128933403399 předvolal žalobkyni na 18.11.2011 za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Tato výzva byla doručována na adresu sídla žalobkyně prostřednictvím datové schránky dne 10.11.2011. Podle úředního záznamu se žalobkyně k projednání zprávy nedostavila.

Následně Finanční úřad v Karlových Varech žalobkyni zaslal sdělení ze dne 2.12.2011 čj. 277221/11/128933400693, podle něhož správce daně v souladu s ust. § 88 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, zasílá žalobkyni vyhotovení zprávy o daňové kontrole, neboť daňový subjekt nereagoval na výzvu správce daně a k projednání zprávy se nedostavil. Přílohou tohoto sdělení je zpráva o daňové kontrole. Sdělení ze dne 2.12.2011 bylo doručováno jako poštovní zásilka na adresu sídla žalobkyně. Podle doručenký byla zásilka připravena k vyzvednutí dne 7.12.2011, kdy byl adresát vyzván k vyzvednutí zásilky a bylo zanecháno poučení, a následně dne 20.12.2011 byla zásilka vložena do schránky.

V podání doručeném správci daně dne 27.12.2011 a označeném čj. 277221/11/128933400693 žalobkyně uvedla, že osobě neoprávněné přebírat písemnosti předala Česká pošta nějakou písemnost. Tato písemnost byla dopravena společností

rozbalená. Vzhledem k tomu, že společnosti se doručuje elektronicky nebo prostřednictvím zástupce, vyčká žalobkyně na řádné doručení zastupující oprávněné osobě. To mělo být podle žalobkyně učiněno již v případě listiny čj. 262060/11/128933403399. Dále žalobkyně namítala prekluzi práva doměřit daň.

Písemností ze dne 5.1.2012 čj. 110/12-1300-401211 žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný připomněl výzvu k projednání zprávy o kontrole čj. 262060/11/128933403399 a skutečnost, že se žalobkyně nedostavila. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyni bylo doručováno přímo s ohledem na to, že správci daně nebyla doručena žádná plná moc k zastupování žalobkyně. Podle žalovaného problémy s doručováním (předání písemnosti rozbalené, event. neoprávněné osobě) je třeba řešit s provozovatelem poštovních služeb, avšak ze záznamů na doručence podle žalovaného tato tvrzení nevyplynou.

V podání doručeném správci daně dne 12.1.2012 a označeném čj. 110/12-1300-401211 žalobkyně uvedla, že vzhledem k tomu, že společnost má stále zplnomocněného zástupce, vyčká na řádné doručení zastupující oprávněné osobě. Současně žalobkyně znovu namítala prekluzi práva na doměření daně.

Ve sdělení ze dne 16.1.2012 čj. 417/12-1300-401211 žalovaný poukázal na obsah plné moci udělené Ing. S.L. s tím, že nenastala žádná z alternativ uvedených v ust. § 27 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. a že daňový subjekt rovněž v dané věci nedoručil žádnou plnou moc k zastupování. Žalovaný dále žalobkyni sdělil, že rozhodnutí o odvolání nebude vydáno dříve, než pět dnů od doručení této písemnosti. Písemnost byla žalobkyni doručena do datové schránky dne 17.1.2012.

V podání doručeném správci daně dne 23.1.2012 a označeném čj. 417/12-1300-401211 žalobkyně uvedla, že není v pravomoci daňového subjektu vysvětlovat odvolacímu orgánu zákonný postup, přestože z podaného sdělení závěr o trvalé platné plné moci jednoznačně vyplývá. Znovu žalobkyně namítla prekluzi práva na doměření daně a namítala nezákonný zásah do práv daňového subjektu.

Žalobou napadeným rozhodnutím, které nabylo právní moci doručením žalobkyni dne 1.2.2012, bylo odvolání žalobkyně zamítnuto a dodatečný platební výměr byl potvrzen. V odůvodnění žalovaný shledal, že správce daně prokázal ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zák. č. 337/1992 Sb. existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů vedených daňovým subjektem. Podle žalovaného přesto, že daňový subjekt uskutečnil dodání zboží, které je podle § 2 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb. předmětem daně, v rozporu s ust. § 21 odst. 2 téhož zákona ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. ke dni dodání zboží daň v souladu s ust. § 21 odst. 1 téhož zákona nepřiznal a neuvedl v daňovém přiznání. Současně bylo podle žalovaného zjištěno, že daňový subjekt porušil ust. § 100 zák. č. 235/2004 Sb., neboť přesto, že byl povinen vést evidenci, veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, vedl tyto záznamy nesprávně a neúplně. Na základě toho dospěl žalovaný k závěru, že daňový subjekt nesplnil více zákonných povinností, které spočívaly v porušení jednotlivých ustanovení zák. č. 563/1992 Sb. a zák. č. 235/2004 Sb. Daňový subjekt v průběhu daňové kontroly také podle žalovaného

předložil důkazní prostředky, které si vzájemně odporují a s jejichž pomocí neprokázal jím tvrzené skutečnosti. Daňový subjekt ani po opakovaných výzvách neprokázal, že daň z přidané hodnoty byla odvedena správně a v souladu s ustanoveními § 2 odst. 1, § 13 odst. 1 a § 21 odst. 1 a 2 a § 100 zák. č. 235/2004 Sb., když předložil vzájemně si odporující důkazní prostředky a rozpory v nich obsažené neodstranil ani po výzvách správce daně. Za této situace žalovaný měl za to, že na základě takových zjištění není možné stanovit daň dokazováním, a proto byl správce daně v souladu s § 31 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb. oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek.

Žalovaný dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že na podkladě rozsudků správních soudů byl daňový subjekt správcem daně vyzván k projednání zprávy o kontrole písemností ze dne 8.11.2011 čj. 262060/11/128933403399, která byla daňovému subjektu doručena do datové schránky dne 10.11.2011. K jednání se daňový subjekt nedostavil, ani na výzvu nereagoval. Správce daně proto daňovému subjektu zaslal sdělení čj. 277221/11/128933400693, v němž daňový subjekt seznámil s dosud provedeným daňovým řízením a v příloze zaslal vyhotovení zprávy o daňové kontrole. Tato písemnost byla uložena u poskytovatele poštovních služeb od 7.12.2011 a dne 20.12.2011 byla vhozena do schránky. Podle žalovaného správci daně nebyla doručena žádná plná moc k zastupování žalobkyně ve věci odvolacího řízení vedeného u Finančního ředitelství v Plzni, a proto správce daně doručil sdělení v souladu s § 45 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., na adresu sídla právnické osoby. Jelikož na této adrese nebyla zastižena osoba oprávněná převzít tuto písemnost, zásilka byla uložena dne 7.12.2011 u provozovatele poštovních služeb a adresát byl upozorněn, aby si ji ve lhůtě 10 dnů vyzvedl. Protože marně uplynula lhůta pro vyzvednutí, byla písemnost dne 20.12.2011 vhozena do schránky. Žalovaný měl za to, že písemnost byla doručována v souladu s ust. § 39 odst. 2 písm. a) zák. č. 280/2009 Sb. prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb, neboť příloha písemnosti, zpráva o daňové kontrole, obsahovala originální podpis pracovníka správce daně provádějícího daňovou kontrolu, a z toho důvodu nebylo možno písemnost doručit ve smyslu ust. § 39 odst. 1 písm. b) téhož zákona elektronicky. Skutečnost, že písemnost byla doručena rozbalená a neúplná, měl daňový subjekt podle žalovaného reklamovat u poskytovatele poštovních služeb. Písemnost čj. 262060/11/128933403399 pak doručil správce daně v souladu s § 45 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb. na adresu sídla právnické osoby ve smyslu § 39 odst. 1 písm. b) téhož zákona elektronicky. Nelze proto podle žalovaného přisvědčit daňovému subjektu, že sdělení bylo předáno osobě neoprávněné přebírat písemnosti. Podle názoru žalovaného v rámci doplněného odvolacího řízení došlo k odstranění vady řízení vytýkané správními soudy, neboť vzhledem k tomu, že se daňový subjekt k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil, doručil mu ji správce daně v souladu s § 88 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb. do vlastních rukou.

K námitce prekluze žalovaný citoval ust. § 264 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., podle něhož se při posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů (§ 47 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb.), ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší, přičemž tato lhůta neskončí dříve než v den, ve kterém by končila podle dosavadních právních předpisů. Podle § 47 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo v něm vznikla daňová povinnost, aniž by současně byla povinnost podat

daňové přiznání nebo hlášení. Podle názoru žalovaného, vyjádřeného v odůvodnění napadeného rozhodnutí, lhůta k vyměření daně k přidané hodnoty byla ve smyslu § 47 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb. přetržena zahájením daňové kontroly dne 30.6.2005. V důsledku tohoto úkonu pak tříletá prekluzivní lhůta k doměření daně počala běžet znova od konce roku 2005, tj. od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Z tohoto důvodu připadal konec prekluzivní lhůty na 31.12.2008. Daňový subjekt podal dne 15.8.2008 žalobu ke Krajskému soudu v Plzni a rozsudek tohoto soudu nabyt právní moci dne 25.10.2010. Před nabytím právní moci podal žalovaný proti rozsudku kasační stížnost a rozsudek Nejvyššího správního soudu nabyt právní moci dne 14.10.2011. V tomto období lhůta neběžela. Opětovně počala běžet 15.10.2011, kdy do uplynutí prekluzivní lhůty zbývalo podle žalovaného 138 dnů, tj. lhůta pro stanovení daně uplyne dne 1.3.2012. S názorem daňového subjektu, že právo doměřit daň zaniklo, se tak žalovaný neztotožnil.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále uvedl, že zástupcem daňového subjektu byl do 7.9.2005 do 25.11.2008 Ing. Ladislav Kubica. Po změně místní příslušnosti byla správcem daně u místně příslušného Finančního úřadu pro Prahu 5 zjištěna plná moc ze dne 2.4.2009 udělená Ing. S.L., aby společnost zastupovala ve všech řízeních před Finančním úřadem pro Prahu 5. Žalovaný poukázal na ust. § 27 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., podle něhož je plná moc účinná vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožádání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna. Žalovaný měl za to, že žádná ze shora uvedených zákonných alternativ nenastala a že daňový subjekt ve věci vedeného odvolacího řízení správcem daně žádnou plnou moc k zastupování nedoručil. Daňový subjekt byl podle žalovaného současně informován (čj. 417/12-1300-4012011), že o uvedených skutečnostech byl již zpraven žalovaný písemností čj. 110/12-1300-401211.

Podle názoru žalovaného vyjádřeného v napadeném rozhodnutí daňový subjekt již v průběhu daňové kontroly úzce nespolupracoval se správcem daně, když některé důkazní prostředky vůbec nepředložil ani v opakovaně prodlužovaných termínech a když opakovaně tvrdil, že předložil účetnictví v záznamech na technických nosičích, přestože věděl, že nosiče jsou vadné a údaje nelze zobrazit. Žalovaný dospěl k závěru, že důkazní břemeno daňový subjekt neunesl.

O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.), bez jednání, neboť s tím žalovaný souhlasil a žalobkyně se k tomu ve stanovené lhůtě nevyjádřila.

Soud neshledal žalobu důvodnou.

Hlavní žalobní výtku byla uplatněna v pokračujícím odvolacím řízení, které následovalo po zrušení prvního rozhodnutí o odvolání správními soudy, a spočívala ve sporu, zda žalobkyně byla či nebyla zastoupena zástupcem na základě plné moci. Jak je z výše shrnutého obsahu správního spisu zřejmé, žalovaný na tuto výtku reagoval a zabýval se jí podrobně nejen v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nýbrž i v průběhu odvolacího řízení. Soud proto neakceptoval námitku, že žalovaný po celé řízení s žalobkyní nekomunikoval. Naopak z výše popsaných zjištění je nepochybné, že se žalovaný otázkou, zda má žalobkyně

zástupce pro dané správní řízení, zabýval důsledně, komunikoval se žalobkyní a opakovaně jí sděloval, že správci daně nebyla žádná plná moc doručena.

Žalobkyně však, přestože trvala na existenci plné moci pro svého zástupce, neupřesnila ani ve svých podáních, kterou plnou moc pro kterého zástupce považuje za platnou. Přitom ze spisu je evidentní, že v průběhu daňového řízení docházelo i ke změnám v osobách, které žalobkyni zastupovaly. Jak již bylo výše popsáno a jak se také uvádí v odůvodnění napadeného rozhodnutí, nejprve po určitou dobu zastupoval žalobkyni Ing. Ladislav Kubica, avšak toto zastoupení bylo ukončeno (správci daně bylo doručeno oznámení zástupce o ukončení zastupování) a následovalo zastoupení Mgr. Bc. J.B. Rovněž toto zastoupení však bylo ukončeno, a to výpovědí ze strany zástupce, doručenou správci daně v prosinci 2008. Správce daně si také vyžádal od Finančního úřadu pro Prahu 5 plnou moc udělenou Ing. S.L. vzhledem k tomu, že od roku 2009 došlo ke změně sídla žalobkyně, a tím i ke změně místní příslušnosti správce daně. Žalovaný pak ve sdělení ze dne 16.1.2012 žalobkyni vysvětlil, že podle jeho názoru se tato plná moc nevztahuje na předmětné daňové řízení, a současně ponechal žalobkyni lhůtu dalších pěti dnů, než vydal napadené rozhodnutí.

Podle ust. § 27 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. plná moc je účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožádání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna.

Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že poslední plná moc zjištěná správcem daně, tj. plná moc udělená Ing. S.L., se s ohledem na znění cit. ust. § 27 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. nevztahovala na dané řízení. V době, kdy po zrušení rozhodnutí žalovaného správními soudy probíhalo znovu odvolací řízení, nedošlo ani ke změně místní příslušnosti správce daně (Finanční úřad pro Prahu 5 se stal místně příslušným již před udělením této plné moci), ani nebyly prováděny úkony v rámci dožádání. Plná moc Ing. S.L. nebyla ani uplatněna v dané věci, neboť byla podle svého obsahu udělena pro řízení vedená před Finančním úřadem pro Prahu 5, který však řízení v dané věci nevedl.

Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žalobkyně nebyla v době pokračujícího odvolacího řízení zastoupena zástupcem na základě plné moci. Současně byla žalobkyně dostatečně informována o tom, proč žalovaný doručuje písemnosti přímo jí, tj. že nemá k dispozici žádnou platnou plnou moc. Žalovaný také poskytl žalobkyni dostatečný časový prostor pro eventuální předložení plné moci. Žalobní námitky spočívající v tvrzení, že zástupci nebylo doručováno a že žalovaný nekomunikoval s žalobkyní ani s jejím zástupcem, proto soud neakceptoval.

Za nedůvodné považuje soud také tvrzení, že k dodatečnému stanovení daně došlo bez projednání zprávy o daňové kontrole. Tato žalobní námitka byla shledána důvodnou správními soudy v předchozích rozsudcích, kde Nejvyšší správní soud rovněž vysvětlil, jakým způsobem lze tuto procesní vadu odstranit. Správní soudy vytýkaly správním orgánům, že při jednání dne 19.9.2007 pracovnice správce daně nevysvětlila zástupci žalobkyně, že i po vydání dodatečného platebního výměru lze v rámci odvolacího řízení lze provést takový úkon,

jako je projednání zprávy o výsledku daňové kontroly. Jednání pak bylo skončeno, aniž by k vlastnímu projednání zprávy došlo.

Soud má za to, že následným postupem správních orgánů došlo k odstranění vady spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole. Jak soud výše uvedl, doručování všech písemností v odvolacím řízení v období po právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu přímo žalobkyni bylo vzhledem k neexistenci platné plné moci v souladu se zákonem. Správce daně tehdy znovu vyzval žalobkyni, aby se dostavila k projednání zprávy o výsledku daňové kontroly, a to dne 18.11.2011. Výzva byla doručena do datové schránky přímo žalobkyni dne 10.11.2011. Žalobkyně se tentokrát k projednání zprávy nedostavila, ani jinak na výzvu nereagovala (např. žádostí o nový termín).

Podle ust. § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

Jelikož žalobkyně na výzvu k projednání zprávy o daňové kontrole nereagovala, správce daně správně postupoval podle cit. ust. § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. a doručil žalobkyni vyhotovení zprávy spolu se sdělením, v němž žalobkyni seznámil se svým zjištěním (viz výše popsaná písemnost čj. 110/12-1300-401211). V napadeném rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě žalovaný podrobně vysvětlil, z jakého důvodu bylo nutné tuto písemnost doručit prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, a tento postup je podle názoru soudu v souladu se zákonem. Jelikož přílohou písemnosti bylo vyhotovení zprávy o daňové kontrole s originálním podpisem pracovníka provádějícího daňovou kontrolu, nebylo možné doručit písemnost elektronicky podle § 39 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb. Správce daně proto správně aplikoval ust. § 39 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., podle něhož není-li možné doručit písemnost podle odstavce 1, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky doručované provozovatelem poštovních služeb.

Soud neuznal ani žalobní tvrzení, podle něhož došlo k zániku práva na vyměření daně proto, že byl obnoven běh lhůty pro doměření daně po zrušení rozhodnutí o odvolání Krajským soudem v Plzni. Žalovaný se k námitce prekluze podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí a svůj závěr přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Soud považuje způsob, jakým žalovaný počítal lhůtu pro vyměření daně, za správný. Jelikož daňové řízení probíhalo jak podle zákona č. 337/1992 Sb., tak i podle zákona č. 280/2009 Sb., je nutno vycházet z přechodného ust. § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., které na tuto situaci dopadá.

Podle § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb. běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty

pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Z tohoto ust. vyplývá, že lhůta pro vyměření daně se do účinnosti zákona č. 280/2009 Sb. posuzovala podle ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Žalovaný tak správně dovodil, že protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 30.6.2005 došlo ohledně tříleté lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. k jejímu přetržení ve smyslu ust. § 47 odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., a podle poslední cit. ust. běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, tj. od konce roku 2005.

Podle § 41 soudního řádu správního stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní.

Na podkladě uvedeného ust. § 41 s.ř.s. běh lhůty pro zánik práva na vyměření daně, která měla uplynout koncem roku 2008, byl pozastaven podáním správní žaloby - dnem 15.8.2008. Žalovaný spočítal, že od tohoto data do konce roku 2008 zbývalo 138 dní.

Žalobkyně se domnívala, že tato zbývající lhůta začala běžet již po skončení řízení o žalobě před krajským soudem vzhledem k tomu, že krajský soud rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil. Tato argumentace byla vyvrácena usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18.9.2012 čj. 8 Afs 29/201-78 (dostupným na www.nssoud.cz a publikovaným ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2746/2013), podle něhož „lhůty stanovené pro zánik práva vyměřit či doměřit daň podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neběží před soudem ani po dobu řízení o kasační stížnosti (§ 41 a § 120 s.ř.s.).“ Podle Nejvyššího správního soudu tedy „ust. § 41 s.ř.s. dopadá také na řízení o kasační stížnosti, a to bez ohledu na to, jak o žalobě rozhodl krajský soud. Po dobu řízení o kasační stížnosti se tak tedy v souladu s § 41 s.ř.s. ve spojení s § 120 s.ř.s. staví běh prekluzivní lhůty podle § 47 starého daňového řádu.“

S ohledem na závěr rozšířeného senátu NSS zbývající lhůta v dané věci v délce 138 dní začala znovu běžet až po skončení řízení o kasační stížnosti, tedy dnem následujícím po nabytí právní moci rozsudku NSS (od 15.10.2011). Protože napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 31.1.2012, ale k uplynutí zbylé lhůty 138 dní by došlo až 1.3.2012, soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že k zániku práva na vyměření daně v daném případě nedošlo.

Námítka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je formulována v žalobě zcela nekonkrétně, a tudíž ji soud mohl přezkoumat také pouze v obecné rovině. Z tohoto pohledu soud považuje napadené rozhodnutí za přezkoumatelné a dostatečně odůvodněné. Žalovaný v něm velmi podrobně popsal svá zjištění a zhodnotil žalobkyní předkládané důkazy. Podle názoru soudu závěr žalovaného o tom, že u žalobkyně jsou dány důvody pro stanovení daně podle pomůcek, je v napadeném rozhodnutí jasně a srozumitelně vysvětlen, vychází z dostatečného skutkového zjištění a z podrobného zhodnocení předložených důkazů a

odpovídá zásadám logiky. Je také zřejmé, že se žalovaný zabýval všemi námitkami žalobkyně, vznášenými v průběhu daňového řízení.

Na základě výše uvedeného soud neshledal žalobní námitky důvodnými, a žalobu proto zamítl podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého by měl nárok na jejich náhradu žalovaný, který měl ve věci plný úspěch. Žalovanému však žádné náklady řízení nevznikly, a proto jejich náhrada nebyla žádnému z účastníků přiznána.

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 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 Plzni dne 13. září 2013

JUDr. Petr Kuchynka, v.r.

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

předseda senátu