



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci **žalobkyně Dúmix, a.s.**, se sídlem Hluboká 8, Milhostov, *zastoupené Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov*, proti **žalovanému Finančnímu úřadu v Chebu**, se sídlem Hálkova 32, Cheb, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2010, čj. 87216/10/123911402980**

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě ke Krajskému soudu v Plzni se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2010, čj. 87216/10/123911402980 (*dále jen napadené rozhodnutí*), kterým žalovaný podle § 53 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen ZSDP nebo zákon o správě daní a poplatků*) nevyhověl reklamaci žalobkyně proti postupu správce daně při placení a evidenci daní v souvislosti s převodem vratitelného přeplatku ve výši 8.703 Kč na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku vykázaného na dani z příjmů právnických osob ve výši 8.147 Kč. O převedení vratitelného přeplatku bylo žalovaným vydáno rozhodnutí ze dne 18. 11. 2010, čj.

83934/10/123911402980 (*dále jen rozhodnutí o převedení přeplatku*). Dále se žalobkyně domáhala přiznání jí práva na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

2. Žalovaný vydal dne 18.11.2010 pod čj. 83934/10/123911402980 rozhodnutí (doručené zástupci žalobkyně 26.11.2011 do datové schránky), kterým převádí přeplatek vykázaný u daně z přidané hodnoty na údajný nedoplatek u daně z příjmů právnických osob. Žalobkyně prověřila ve svém účetnictví a evidencích, zda takový nedoplatek na dani z příjmů právnických osob eviduje, zda jí na takovou částku a daňovou povinnost bylo doručeno rozhodnutí, které by ji zavazovalo k platbě této daně. Protože konstatovala, že takovou povinnost k úhradě nemá a nezná žádný doručený platební výměr na takovou povinnost, podala ještě týž den reklamaci, již brojila proti nesprávnému vedení daňových účtů správcem daně a požadovala, aby žalovaný uvedl její evidenci daní a platební povinnosti do souladu se zákonem závaznou skutečností na takovou platbu. Žalovaný napadeným rozhodnutím reklamaci zamítl.

3. Protože žalobkyně vyčerpala všechny prostředky k uplatnění svých práv vůči nezákonnému postupu správního orgánu a zasažení do jejích hmotných práv a nadále trvá na svém přesvědčení, že postup správního orgánu je nezákonný, podává tuto žalobu proti rozhodnutí správního orgánu o převedení přeplatku a proti napadenému rozhodnutí o zamítnutí reklamace doručenému zástupci žalobkyně 17.12.2010 do datové schránky.

4. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí: „*Výše daňového nedoplatku na dani z příjmů právnických osob v částce 8.147,- Kč vznikla na základě předepsaného penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, která byla dodatečně vyměřena ve výši rozdílu mezi ztrátou původně vyměřenou a ztrátou stanovenou na základě kontrolního zjištění, o níž byl daňový subjekt vyrozuměn dodatečným platebním výměrem čj. 43040/10/123911403029 ze dne 10. května 2010 a doručeným dne 6. srpna 2010.*” Toto tvrzení se nezakládá na pravdě. Zmiňovaný platební výměr nebyl daňovému subjektu ani jeho zástupci nikdy doručen. Žalovaného stíhá důkazní břemeno o tomto tvrzení na základě ustanovení v té době platného zákona číslo 337/1992 Sb., takový důkaz ve svém rozhodnutí o zamítnutí reklamace nepředložil ani na něj nepoukázal. Žalobkyni je známo, že probíhá daňová kontrola, avšak ze strany žalovaného byl poslední krok v tomto řízení učiněn cca v lednu 2010 a od té doby je správce daně nečinný. Žalobkyni není známo, že by žalovaný od té doby učinil krok, který by vedl ke změně daňové povinnosti oproti podaným daňovým přiznáním, a tudíž ve svém účetnictví vede daňové povinnosti v souladu s podanými daňovými přiznáními a všechny tyto povinnosti řádně uhradila. Došlo-li k nějakému doměření daně, jak žalovaný uvádí v napadeném rozhodnutí, pak bez jakékoliv povinné součinnosti s žalobkyní, bez zákonem stanovených postupů a bez možnosti na takovou situaci reagovat. Jde tedy o svévoli a nepřezkoumatelný postup správního orgánu při krácení majetku žalobkyně v rozporu se zákonem. K převedení přeplatku bez řádného vyměření daně, bez rozhodnutí deklarovaného platebním výměrem nebo rozhodnutím o zajištění daně a bez řádného doručení takového rozhodnutí daňovému subjektu, není žalovaný oprávněn. Žalovaný tímto postupem porušil zákonem uložené povinnosti a překročil zmocnění pro

výkon státní moci v mezích a způsobem stanoveným zákonem. Neoprávněně tak zkrátil majetek žalobkyně.

III. Vyjádření žalovaného

5. Dodatečný platební výměr z 10.5.2010, čj. 43040/10/123911403029, byl v souladu s plnou mocí zaslán v listinné podobě na adresu sídla zástupce žalobkyně a vrátil se s označením nevyzvednuto, ačkoliv měl být vhozen do domovní schránky. Dodatečně bylo zjištěno, že pracovnice podatelny neopatřila obálku žlutým štítkem s označením „do vlastních rukou výhradně jen adresáta“. DPV byl proto zasílán znovu a 27.7.2010 uložen u držitele poštovní licence, příjemcem nevyzvednut, vhozen do domovní schránky. K doručení DPV tak došlo fikcí v souladu s § 17 odst. 5 ZSDP dne 6.8.2010. Ustanovení § 17 odst. 5 ZSDP upravovalo doručení písemnosti daňovému subjektu, i když se příjemce o uložení nedozvěděl. K odeslání písemnosti v listinné podobě podle § 17 odst. 5 ZSDP přikročil žalovaný, neboť v té době neměl od zástupce žalobkyně (daňového poradce) vyjádření, že písemnosti vztahující se k jeho činnosti daňového poradce je možno mu doručovat do jeho datové schránky podnikající fyzické osoby. Daňoví poradci a advokáti měli podle zákona č. 300/2008 Sb. povinnost mít zřízenou datovou schránku až od 1.1.2012 a od tohoto data jim bude nutné písemnosti doručovat pouze do datových schránek. Daňový subjekt a daňový poradce, pokud má datovou schránku, může před správcem daně seznatelným způsobem vyjevit, že písemnosti, které by mu byly doručovány v listinné podobě, mu mají být doručovány do datové schránky. Žalovaný za účelem hospodárnosti a snahy o bezproblémový kontakt přistoupil v rámci klientského přístupu k tomu, že písemně požádal zástupce žalobkyně o vyjádření, zda je možné mu písemnosti související s činností daňového poradce zasílat do datové schránky. Toto zástupce žalobkyně připustil sdělením doručeným žalovanému 4.10.2010. Veškeré písemnosti po tomto datu byly zástupci žalobkyně zasílány do datové schránky podnikající fyzické osoby. DPV tak byl odesílán v listinné podobě v době, kdy zástupce žalobkyně neprojevila vůči žalovanému, že je možné mu do datové schránky podnikající fyzické osoby zasílat i písemnosti vztahující se k jeho činnosti daňového poradce. Pokud by tak bylo činěno, aniž by o to projevil zájem, mohlo dojít k porušení mlčenlivosti.

6. Žalobkyně tvrdí, že nezná žádný doručený platební výměr na daňovou povinnost, která by zakládala právní skutečnost vzniku nedoplatku na dani z příjmů právnických osob. DPV, na základě něhož vznikl nedoplatek z předepsaného penále, byl zástupci žalobkyně doručen v listinné podobě vhozením do domovní schránky. Právní účinky doručení nastaly 6.8.2010. Žalobkyně nenapadla podle § 17b ZSDP neúčinnost doručení. Zákonem č. 218/2009 Sb., kterým se měnil zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, byla zavedena určitá odpovědnost příjemce za doručovací adresu, čímž došlo jednoznačně ke zpřísnění postupu při doručování, a to i podle procesního předpisu, jímž byl zákon o správě daní a poplatků. S účinností od 1.1.2010 byl novelizován § 17 odst. 5 ZSDP tak, že fikce nastala již tehdy, pokud si příjemce nevyzvedl písemnost do deseti dnů. V případě, kdy zástupce žalobkyně (daňový poradce) neakceptoval zasílání písemností v listinné podobě, mohl správci daně sdělit, že si přeje doručovat do jím zřízené datové schránky podnikající fyzické osoby i písemnosti vztahující se k jeho činnosti daňového poradce. Toto učinil až 4.10.2010 na základě kontaktu ze strany žalovaného. Ačkoliv se zástupce žalobkyně k písemnostem doručeným mu v listinné podobě chová, jako by mu doručeny nebyly, bylo

mu doručováno v souladu s § 17 odst. 5 ZSDP a o vyslovení neúčinnosti doručení podle § 17b odst. 1 ZSDP nepožádal. Nastoupil proto institut náhradního doručení, neboť daňový poradce, kterému bylo doručováno do jeho sídla, doručované písemnosti vlastní vinou nepřevzal. Příjemce rozhodnutí se tedy nemůže dovolávat toho, že rozhodnutí, které by zavazovalo daňový subjekt k platbě, nebylo doručeno, neboť právní fikce je silnější než skutečnost.

7. Žalovaný proto navrhoval zamítnutí žaloby.

IV. Repliká

8. Zástupce žalobkyně si v souladu se zákonem 300/2008 Sb. zřídil v lednu 2010 datovou schránku podnikatele s názvem „Ladislav Kubica – daňový poradce“. Tím byly splněny podmínky pro doručování dle § 17a ZSDP. S písemnostmi uvedenými ve vyjádření se zástupce žalobkyně neseznámil, protože mu nebyly doručeny. Tvrzení žalovaného, že písemnost doručil vhozením do domovní schránky, se nezakládá na pravdě, neboť zástupce žalobkyně po zřízení datové schránky nedisponuje domovní schránkou označenou pro příjem zásilek z úředního styku. Námitka žalovaného, že do datové schránky budou doručovat až okamžikem povinného zřízení datových schránek pro daňové poradce je zásahem do práv zákonem umožněného postupu zřídit si datovou schránku dobrovolně (§ 31 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb.). Ze zákona nevyplývá povinnost daňového poradce vyjavit před správcem daně, že mu mají být písemnosti doručovány do datové schránky. Žalovaný nemůže volit restriktivní výklad zákona, kterým omezuje právo žalobkyně a jejího zástupce na seznámení se s rozhodnutími žalovaného tím, že tato rozhodnutí nejsou řádně doručena a nepřejdou do sféry vlivu zástupce žalobkyně. Zavádějícím označila žalobkyně odkaz na institut § 17b ZSDP, protože předmětné písemnosti nikdy nebyly doručeny, nepřipadá proto v úvahu žádat o vyslovení neúčinnosti doručení. Žalobkyně trvala na svém přesvědčení, že žalovaný nesplnil zákonem mu uloženou povinnost doručovat elektronickou cestou k rukám zástupce žalobkyně, jestliže pro takový způsob doručení byly ze strany zástupce žalobkyně splněny podmínky pro zřízení datové schránky daňového poradce.

V. Vyjádření účastníků při jednání soudu

9. O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání. Žalobkyně i žalovaný setrvali při jednání na svých tvrzeních. Zástupce žalobkyně doplnil, že jsou způsoby doručování upraveny v daňovém řádu i v zákoně č. 300/2008 Sb. V předmětném období platilo, že se správní rozhodnutí doručují elektronicky do datové schránky, pokud je tato zřízena. Zástupcem žalobkyně byla tato zákonná podmínka splněna. Správní orgán to věděl, jak vyplývá z předložených důkazů i z obsahu spisu, a také v souladu se zákonem v mnoha případech zcela správně postupoval. Chvilí bylo doručováno, jak mělo být, vzápětí se však přestal zákon ctít. Doručení fikcí je možné jedině za podmínek, že jsou dodrženy zákonné podmínky pro tento způsob doručení a v tomto případě tomu tak není. Není-li řádně vyměřena daň, nelze řádně vyměřit penále a nelze provést převody přeplatků na jedné dani na neexistující dluh na dani jiné. Nesdělená výše daně není vyměřena v souladu se zákonem. Odkazuje-li žalovaný na výsledky svědků ohledně doručování zásilek v papírové podobě, jde o důkazy získané v rozporu se zákonem a takové důkazy nelze v řízení použít.

10. Při jednání soudu zástupce žalobkyně k dotazu členky senátu, zda do okruhu jeho klientů patří fyzické i právnické osoby, odpověděl, že ano. K dotazu, kdy došlo ke zřízení datové schránky, uvedl, že počátkem ledna 2010. K dotazu, jak probíhala komunikace od počátku roku 2010, uvedl, že klienti nebyli vybaveni datovými schránkami, proto si sjednali zástupce, který datovou schránku měl. K dotazu, jak probíhala komunikace s klienty, uvedl, že poštovní schránka zmizela okamžikem zřízení datové schránky, s klienty jedná osobně. U 80 % klientů jedná přímo v místě jejich podnikání, pokud je zcela výjimečně nutné něco doručit přímo do kanceláře daňového poradce, je možné to zanechat na vrátnici.

VI. Posouzení věci Krajským soudem v Plzni

Z čeho soud vycházel

11. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen s.ř.s.*).

12. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

13. Žaloba není důvodná.

Skutkový základ věci

14. Žalovaný zahájil u žalobkyně 11.8.2009 kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Žalobkyni v řízení zastupoval na základě plné moci z 30.11.2004 Ing. Ladislav Kubica, daňový poradce.

15. Zástupci žalobkyně byla poštou na adresu z plné moci doručena 21.9.2009 výzva z 1.9.2009 k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou. Zástupce žalobkyně požádal žádostí z 22.9.2009 o prodloužení ve výzvě stanovené lhůty do 19.10.2009. Přípisem z 26.10.2009 zástupce žalobkyně namítal, že je výzva nesrozumitelná a nesplnitelná a na základě zásady součinnosti žádal o sdělení, dle jakého obecně závazného právního předpisu má daňový subjekt povinnost vést knihy jízd, které jsou na něm požadovány, a jaké jsou povinné náležitosti takové evidence dle tohoto právního předpisu. Odpověď na výzvu z 1.9.2009 je datována dnem 18.11.2009 a je složena ze tří částí. Následně bylo zástupci žalobkyně doručeno vyrozumění z 24.11.2009, jímž žalovaný sdělil zástupci žalobkyně, že nadále trvá na předložení listinných či jiných důkazních prostředků, kterými prokáže, že zaúčtované náklady (duplicitní zaúčtování energie, náklady na pohonné hmoty a materiál) byly oprávněně zahrnuty do daňových nákladů a vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jak je uvedeno ve výzvě z 1.9.2009. Další výzva z 23.11.2009 byla zástupci žalobkyně doručena poštou do vlastních rukou dne 9.12.2009. Zástupce žalobce podáním z 9.12.2009 požádal o prodloužení lhůty

stanovené ve výzvě do 17.1.2010. Odpověď na výzvu z 23.11.2009 je datovaná 11.1.2010 a dle obálky byla dána k poštovní přepravě 11.1.2010.

16. Dne 4.2.2010 ve 14:02 hodin zaslal žalovaný zástupci žalobkyně, na jím uvedenou e-mailovou adresu info@kubica.cz informaci o termínu 19.2.2010 k projednání kontrolních zjištění. Zástupce žalobkyně reagoval elektronickou odpovědí doručenou žalovanému 4.2.2010 ve 14:34 hodin, ve které uvedl, že děkuje za podanou zprávu, ale netuší, koho se to týká, neví, co by měl projednávat, když žádný návrh zprávy neobdržel a proto požadoval předložení návrhu zprávy minimálně dva týdny předem, aby mohl před jejím projednáním navrhnout doplnění, aby došlo ke správnému stanovení daně.

17. První písemné předvolání z 8.2.2010 na 23.2.2010 k seznámení se se zjištěními uvedenými ve zprávě o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 bylo zástupci žalobkyně doručováno poštou a vhozeno do domovní schránky dne 23.2.2010, neboť si v úložní době písemnost na poště nevyzvedl. Žalobkyni bylo doručováno datovou schránkou a doručeno uplynutím lhůty dne 18.2.2010. Druhé písemné předvolání z 1.3.2010 na 22.3.2010 bylo zástupci žalobkyně doručováno poštou a vhozeno do schránky dne 17.3.2010 a žalobkyni doručováno datovou schránkou, doručeno uplynutím lhůty dne 11.3.2010. Třetí písemné předvolání z 6.4.2010 na 5.5.2010 bylo zástupci žalobkyně doručováno poštou a vhozeno do schránky dne 20.4.2010. Žalobkyni bylo doručováno poštou a převzala jej 17.4.2010.

18. K jednání dne 5.5.2010 se žalobkyně ani její zástupce nedostavili. Žalovaný proto na základě kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole čj. 4119/10/123930402998 vydal 10.5.2010 pod čj. 43040/10/123911403029 dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007, jímž snížil žalobkyni daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období o 162.944 Kč a penále 8.147 Kč, neboť snížením ztráty vznikla žalobkyni povinnost uhradit penále 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, a to ve lhůtě 30 dnů od doručení dodatečného platebního výměru. Dodatečný platební výměr byl doručován zástupci žalobkyně poprvé poštou, kdy byl uložen 17.6.2010, nevyzvednut a vrácen žalovanému. Podruhé byl doručován zástupci žalobkyně poštou, byl uložen 27.7.2010 a vložen do schránky 9.8.2010.

19. Žalovaný písemností z 30.8.2010 vyzval zástupce žalobkyně ke sdělení, zda písemnosti v daňových řízeních u jím zastupovaných daňových subjektů požaduje zasílat písemně nebo do datové schránky. Písemnost byla zástupci žalobkyně doručována poštou, uložena byla 1.9.2010 a vhozena do schránky 19.9.2010. Druhou výzvu k témuž vyjádření zaslal žalovaný zástupci žalobkyně do datové schránky písemností z 1.10.2010, doručena byla 4.10.2010. V odpovědi doručené žalovanému 4.10.2010 zástupce žalobkyně sdělil, že je dle zákona č. 337/1992 Sb. a nového daňového řádu s účinností od 1.1.2010 doručování pregnantně upraveno a nevznikají žádné pochyby, že daňovému poradci se veškeré písemnosti za zastupující daňové subjekty doručují do datové schránky. Datová schránka zástupce žalobkyně „jcbivuk“ je řádně označena jménem a vykonávanou profesí a je tedy ze zákona jedinou správnou alternativou pro doručování. V platnosti zůstává i méně nákladná cesta komunikace pomocí e-mailu poradce@kubica.cz.

20. Správce daně oznámil zástupci žalobkyně přípisem z 7.10.2010, že bude písemnosti v daňových řízeních u jím zastupovaných daňových subjektů zasílat do datové schránky podnikající fyzické osoby „jcbivuk“.

21. Prostřednictvím datové schránky byla zástupci žalobkyně doručována výzva z 13.10.2010 podle § 73 odst. 1 ZSDP k zaplacení nedoplatku vzniklého na základě předepsaného penále v náhradní lhůtě. Výzva byla doručena uplynutím lhůty dne 24.10.2010. Proti výzvě podala žalobkyně prostřednictvím zástupce odvolání z 25.10.2010, ve kterém namítala, že neeviduje žádnou povinnost k uhrazení tam uvedené částky a předpokládá, že jde o chybu v evidenci daní a o omyl v předpisných poukazech a tato daň měla být předepsána asi někomu jinému. Žádala, aby byla výzva zrušena a evidence daní žalobkyně byla uvedena do souladu s podanými daňovými přiznáními, aby stav daňového účtu vykazoval nulu, protože uváděný stav se neslučuje se zákonem umožněným postupem při evidenci a vybírání daní. O odvolání bylo žalovaným rozhodnuto podle § 49 odst. 1 ZSDP tak, že mu bylo vyhověno s odůvodněním, že nedoplatek ve výši 8.147 Kč, který vyplynul z neuhrazeného penále na dani z příjmů právnických osob, jehož splatnost nastala dne 6.9.2010, byl v evidenci osobního daňového účtu daňového dlužníka vyrovnán dne 2.11.2010. Jeho úhrada byla uskutečněna převodem částky 8.147 Kč z vratitelného přeplatku vzniklého na základě dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty ve výši 8.703 Kč.

22. O převedení přeplatku bylo vydáno žalovaným podle § 64 ZSDP rozhodnutí z 18.11.2010, čj. 83934/10/123911402980, na základě kterého byl převeden přeplatek vzniklý na dani z přidané hodnoty ve výši 8.703 Kč na úhradu nedoplatku vzniklého na dani z příjmů právnických osob z předepsaného penále ve výši 8.147 Kč. Proti tomuto rozhodnutí byla podána zástupcem žalobkyně reklamace, v níž žalobkyně namítala chybu v evidenci daní a žádala, aby bylo rozhodnutí zrušeno. O reklamaci žalovaný rozhodl podle § 53 ZSDP a nevyhověl jí s odůvodněním, že výše daňového nedoplatku na dani z příjmů právnických osob v částce 8.147 Kč vznikla na základě předepsaného penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, která byla dodatečně vyměřena ve výši rozdílu mezi ztrátou původně vyměřenou a ztrátou stanovenou na základě kontrolního zjištění o níž byl daňový subjekt vyrozuměn dodatečným platebním výměrem čj. 43040/10/123911403029 ze dne 10.5.2010 a doručeném dne 6. 8. 2010. Úhrada penále nebyla provedena v den jeho zákonné splatnosti, tj. do třiceti dnů ode dne doručení DPV, tj. do 6.9.2010. Žalovaný uzavřel, že použití uvedeného přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku na dani z příjmů právnických osob vzniklého neuhrazením penále nebylo v rozporu s § 64 odst. 2 ZSDP.

Právní hodnocení

23. Mezi účastníky je sporným, zda byl žalobkyni řádně doručen dodatečný platební výměr z 10.5.2010, čj. 43040/10/123911403029 na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2007 (viz odst. 18), od něhož se odvíjí nedoplatek vzniklý na dani z příjmů právnických osob z předepsaného penále ve výši 8.147 Kč (viz odst. 21, 22).

24. Dodatečný platební výměr byl žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce, daňového poradce, žalovaným doručován v květnu 2010, tedy za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, účinného do 31.12.2010.

25. Podle § 17 odst. 1 ZSDP *správce daně doručuje úřední písemnosti zpravidla poštou. Tyto písemnosti může však doručit i svými pracovníky. Podle § 17a ZSDP adresátovi, který má zpřístupněnu datovou schránku, se doručuje přednostně podle zvláštního zákona.*

25. Zvláštním zákonem podle § 17a ZSDP je zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (*dále jen zákon č. 300/2008 Sb.*), který nabyl účinnosti dnem 1.7.2009. Uvedený zákon upravuje, krom jiného, i podle svého § 1 písm. a) *elektronické úkony státních orgánů ... (dále jen „orgán veřejné moci“) vůči fyzickým osobám a právnickým osobám, elektronické úkony fyzických osob a právnických osob vůči orgánům veřejné moci a elektronické úkony mezi orgány veřejné moci navzájem prostřednictvím datových schránek. Podle § 4 odst. 3 datovou schránku podnikající fyzické osoby zřídí ministerstvo bezplatně advokátu, daňovému poradci a insolvenčnímu správci bezodkladně poté, co obdrží informaci o jejich zapsání do zákonem stanovené evidence. Podle přechodného ustanovení v § 31 odst. 3 ministerstvo zřídí advokátu a daňovému poradci datovou schránku podnikající fyzické osoby prvním dnem prvního kalendářního měsíce třetího roku po dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Tím není dotčeno právo advokáta a daňového poradce na zřízení datové schránky podnikající fyzické osoby na žádost.*

26. Podle § 17 zákona č. 300/2008 *umožňuje-li to povaha dokumentu a má-li podnikající fyzická osoba zpřístupněnu svou datovou schránku, orgán veřejné moci doručuje dokument této osobě prostřednictvím datové schránky, pokud se nedoručuje veřejnou vyhláškou nebo na místě. Doručuje-li se způsobem podle tohoto zákona, ustanovení jiných právních předpisů upravující způsob doručení se nepoužijí (odst. 1). Připouští-li jiné právní předpisy doručování prostřednictvím datových schránek, pořadí způsobů doručování stanovené těmito právními předpisy zůstává ustanovením odstavce 1 nedotčeno (odst. 2). Dokument, který byl dodán do datové schránky, je doručen okamžikem, kdy se do datové schránky přihlásí osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k dodanému dokumentu (odst. 3). Nepřihlásí-li se do datové schránky osoba podle odstavce 3 ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byl dokument dodán do datové schránky, považuje se tento dokument za doručený posledním dnem této lhůty; to neplatí, vylučuje-li jiný právní předpis náhradní doručení (odst. 4). Osoba, pro niž byla datová schránka zřízena, může za podmínek stanovených jiným právním předpisem žádat o určení neúčinnosti doručení podle odstavce 4 (odst. 5). Doručení dokumentu podle odstavce 3 nebo 4 má stejné právní účinky jako doručení do vlastních rukou (odst. 6).*

27. Podle § 17 odst. 7 ZSDP *má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. Žalovaný doručoval dodatečný platební výměr zástupci žalobkyně zmocněnému k zastupování žalobkyně na základě plné moci z 30.11.2004 a tím byla dána i adresa pro doručování. V průběhu daňového řízení v roce 2009 a v lednu 2010 žalovaný se zástupcem žalobkyně komunikoval e-mailem a písemně prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb jej vyzýval k předložení příslušných dokladů, resp. důkazních prostředků, ve smyslu § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP a zástupce žalobkyně obdobným způsobem reagoval, naposledy odpovědí na výzvu žalovaného z 23.11.2009 danou k poštovní přepravě 11.1.2010 (viz odst. 15). Když však byl zástupce žalobkyně obdobně jako v minulosti vyzván e-mailem [ohledně kterého sám později*

žalovanému sdělil v podání doručeném 4.10.2010, že zůstává v platnosti (viz odst. 19)], aby se dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole (viz odst. 16), tento způsob komunikace neakceptoval, což mu v této fázi daňového řízení nelze vytýkat. Žalovaný nebyl s ohledem na svoji povinnost zachovávat mlčenlivost upravenou v § 2 odst. 5 a § 24 ZSDP a na zásadu daňového řízení stanovenou v § 2 odst. 4 ZSDP, podle níž je daňové řízení vždy neveřejné, oprávněn zasílat zástupci žalobkyně jím požadované bližší údaje pouhým e-mailem, který nemá žádné bezpečností ani autentizační prvky. Soud proto shledává v souladu se zákonem další postup žalovaného, který vyzval zástupce žalobkyně k projednání závěrů daňové kontroly písemně tak, aby bylo zástupci žalobkyně naprosto zřejmé, o jakého jeho klienta se jedná, a co má být předmětem ústního jednání.

28. Jak v žalobě namítá a při jednání soudu sdělil zástupce žalobkyně, měl již v lednu 2010 zřízenou datovou schránku podnikající fyzické osoby. Využil tedy možnosti dané mu přechodným ustanovením v § 31 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb. a požádal jako daňový poradce o zřízení datové schránky podnikající fyzické osoby před termínem stanoveným závazně zákonem č. 300/2008 Sb., kterým je první den prvního kalendářního měsíce třetího roku po dni nabytí účinnosti tohoto zákona, tzn. povinnost používat datové schránky byla pro daňové poradce stanovena dnem 1.1.2012. O tom, že má zřízenou datovou schránku žalovaného v souvislosti s daňovým řízením, jehož předmětem byla kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2007, neinformoval, ačkoliv podle § 2 odst. 9 ZSDP je právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně a přitom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy. Žalovaný naopak sám existenci datové schránky podnikající fyzické osoby u zástupce žalobkyně, daňového poradce, nezjišťoval, neboť do ledna 2010 probíhalo doručování mezi žalovaným a zástupcem žalobkyně poštou na adresu sídla zástupce žalobkyně bez problémů, a povinnost zřídit si pro doručování datovou schránku byla pro daňové poradce stanovena až od 1.1.2012. Nebylo tedy povinností žalovaného zjišťovat již v té době, zda má zástupce žalobkyně zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku, když zástupce žalobkyně tuto skutečnost žalovanému nesdělil. V daném případě žalobkyně, resp. zástupce žalobkyně, porušil jednu ze základních zásad daňového řízení, a to zásadu součinnosti stanovenou v § 2 odst. 9 ZSDP. Namítal-li zástupce žalobkyně při jednání soudu, že žalovaný určité písemnosti prostřednictvím datové schránky posílal, proto neviděl důvod, proč mu nebyly tímto způsobem doručeny písemnosti i v rámci tohoto daňového řízení, soud uvádí, že je ze správního spisu zřejmé, že v rámci daňového řízení týkajícího se kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 2007 včetně dodatečného platebního výměru, nebyly zástupci žalobkyně do datové schránky doručovány žádné písemnosti do doby, než žalovaný po zjištění, že má zástupce žalobkyně zřízenou datovou schránku, obdržel od zástupce žalobkyně sdělení doručené mu 4.10.2010 (viz odst. 19). Soud připouští, že není vyloučeno, že jiná oddělení žalovaného, která ve stejné době komunikovala se zástupcem žalobkyně, daňovým poradcem, a to i ve věcech jiných jeho klientů, doručovala příslušné písemnosti prostřednictvím datové schránky.

29. V nyní posuzovaném daňovém řízení žalovaný doručoval zástupci žalobkyně podle § 17 odst. 1 ZSDP na sdělenou doručovací adresu poštou. Podle § 17 odst. 2 věta druhá ZSDP *písemnosti určené daňovému poradci se doručují v jeho kanceláři. Doručení mimo tyto místnosti je platné, nebylo-li přijetí odepřeno.* Zástupci žalobkyně byly písemnosti

doručovány ve smyslu § 17 odst. 4 písm. c) ZSDP do vlastních rukou. Podle 17 odst. 5 ZSDP *nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, zastížen, uloží doručovatel písemnost v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence nebo u obecního úřadu a příjemce o tom vhodným způsobem vyrozumí. Nevyzvedne-li si příjemce písemnost do 10 dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl. Doručující orgán po marném uplynutí této lhůty vhodí písemnost do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky, ledaže správce daně i bez návrhu vyloučí vhození písemnosti do schránky. Není-li takové schránky, písemnost se vrátí odesílajícímu správci daně a vyvěsí se o tom sdělení na úřední desce správce daně.* Zástupci žalobkyně byla poštou doručena postupně do vlastních rukou tři předvolání k ústnímu jednání k projednání závěrů daňové kontroly a žalovaný tato předvolání doručoval současně i žalobkyni (viz odst. 17). Třetí písemné předvolání na 5.5.2010 bylo zástupci žalobkyně vhozeno do schránky 20.4.2010 a doručeno žalobkyni, která jej převzala 17.4.2010. Po té, kdy se zástupce žalobkyně ani žalobkyně k jednání dne 5.5.2010 nedostavili, vydal žalovaný dodatečný platební výměr, který byl v souladu se zákonem o správě daní a poplatků doručen zástupci žalobkyně postupem podle § 17 odst. 5 ZSDP, uložen byl 27.7.2010, doručen desátým dnem, tj. 6.8.2010, vložen do schránky 9.8.2010 a lhůta pro plnění stanovená v DPV činila třicet dnů ode dne doručení DPV, tzn. že byla stanovena do 6.9.2010.

30. Posouzení důvodnosti žaloby v dané právní věci soud opřel o judikát Nejvyššího správního soudu, rozsudek ze dne 16.12.2010, čj. 1As 90/2010-95 (www.nssoud.cz), ve kterém Nejvyšší správní soud rovněž posuzoval případ, kdy správní orgány nerespektovaly zákonem stanovená pravidla pro doručování, neboť doručovaly svá rozhodnutí zástupci stěžovatele prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, ačkoliv měl zřízení a zpřístupněnu datovou schránku. V rozsudku je uvedeno: „*Nejvyšší správní soud proto dále zkoumal, zda uvedené procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí, resp. na platnost jejich doručení. V tomto ohledu je významnou skutečností, že jak rozhodnutí správního orgánu prvního stupně tak napadené rozhodnutí žalovaného byla obecnému zmocněnci stěžovatele doručena jiným nezpochybnitelným způsobem (prostřednictvím provozovatele poštovních služeb), on se s jejich obsahem seznámil a následně proti rozhodnutí žalovaného podal včas správní žalobu. Materiální funkce doručení, tj. seznámení se s obsahem písemnosti, tak byla naplněna. Uvedené pochybení proto nemůže mít vliv na platnost doručení ani na zákonnost vydaných rozhodnutí.*“

31. V rozsudku je dále uvedeno: „*Uvedený závěr podporuje rovněž odborná literatura, podle níž „[n]ebudou-li dodržena pravidla, resp. pořadí způsobů doručování, vyplývající z § 17 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb. a odpovídajících procesních předpisů (§ 19 správního řádu, vyvstává otázka platnosti takového doručení. Pokud adresát dokument v listinné podobě převezme, došlo tedy k faktickému doručení (adresát se s písemností seznámil), bylo sice doručováno formálně v rozporu se zněním relevantních právních předpisů, jiný způsob doručování však nemá vliv na průběh řízení a lze tedy konstatovat, že bylo doručeno platně. Tomuto názoru nasvědčuje i dikce ustanovení § 19 odst. 6, případně § 84 odst. 2 správního řádu. Pokud tedy bylo účastníkovi fakticky doručeno a on měl možnost s písemností se seznámit, nemůže namítat neplatnost doručení.*“ (srov. Macková, A., Štědroň, B. *Zákon o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů s komentářem, včetně souvisejících zákonů a prováděcích předpisů*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. s. 81 -

82). Rovněž z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „řádné doručení písemností v praxi znamená, že se písemnost zašle nebo odevzdá tomu, komu je určena, a že existuje důkaz o tom, že daná osoba písemnost převzala. Důvodem existence právní úpravy doručení je jistě mimo jiné i potřeba zabezpečit, aby si doručující správní orgány či soudy mohly být jisty, že se písemnost dostala do rukou adresáta. Je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73, dostupný na www.nssoud.cz).

32. Dle názoru soudu v daném případě zástupce žalobkyně předvolání k jednáním, při nichž měly být projednány závěry daňové kontroly, převzal a soud nemá pochyb o tom, že se do jeho dispozice dostal dodatečný platební výměr vydaný žalovaným na základě provedené daňové kontroly. Tedy písemnosti, které byly zástupci žalobkyně, daňovému poradci, doručovány poštou v době, kdy již měl zřízení a zpřístupněnu datovou schránku. K uvedenému závěru soud dospěl na základě dále uvedených úvah.

33. Zástupce žalobkyně je daňový poradce, jehož daňové poradenství je poskytováno podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky (*dále jen zákon o daňovém poradenství*), který upravuje *poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb (dále jen „daně“), jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí (dále jen „daňové poradenství“)*. Podle § 6 odst. 1 *daňový poradce je oprávněn a povinen chránit práva a oprávněné zájmy svého klienta. Je povinen jednat čestně a svědomitě, důsledně využívat všechny zákonné prostředky a uplatňovat vše, co podle svého přesvědčení a příkazu klienta pokládá za prospěšné. Je přitom vázán pouze zákony a dalšími obecně závaznými právními předpisy a v jejich mezích příkazy klienta.* Podle § 6 odst. 12 *sídlem daňového poradce je místo, v němž má daňový poradce kancelář. Nemá-li daňový poradce kancelář mimo byt, v němž trvale bydlí, považuje se za kancelář tento byt. Daňový poradce nebo daňový poradci, kteří vykonávají daňové poradenství společně, mohou mít jen jedno sídlo. Pobočkou kanceláře je místnost mimo sídlo daňového poradce, v níž daňový poradce rovněž vykonává daňové poradenství.*

34. Zástupce žalobkyně, daňový poradce, při jednání soudu tvrdil, že nemá poštovní schránku, resp. žádnou schránku pro ukládání písemností doručovaných na jeho adresu, a to od ledna 2010, kdy zpřístupnil svoji datovou schránku podnikající fyzické osoby. Uvedl, že žádná poštovní schránka v jeho sídle není označená pro doručování úředních listin daňovému poradci, v sídle kanceláře daňového poradce se na chodbě nachází řada poštovních schránek jiných subjektů. Dle názoru soudu je toto tvrzení zástupce žalobkyně zcela účelové a jako takové se neshoduje s povinností daňového poradce jednat čestně, odporuje povinností daňového poradce stanoveným v § 6 odst. 1 zákona o daňovém poradenství. Jak sdělil zástupce žalobkyně při jednání soudu, zřídil si (v předstihu před povinností stanovenou zákonem) datovou schránku proto, že většina jeho klientů datovou schránku nemá. K dotazu, jak s nimi komunikuje, uvedl, že osobně, v 80 % v jejich sídle. Z tohoto tvrzení není zřejmé, jednak, je-li tu zbývajících 20 % klientů, kteří nemají datovou schránku a zástupce žalobkyně s nimi nejedná v jejich sídle, jak s nimi komunikuje, jednak jakým způsobem jsou daňovému

poradci doručovány různé listiny, písemnosti, v případě nutnosti jejich doručení. Rovněž podle § 17 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb., lze prostřednictvím datové schránky doručovat, umožňuje-li to povaha dokumentu. Toto ustanovení je formulováno právě tímto způsobem proto, že doručování prostřednictvím datové schránky ne vždy umožňuje povaha dokumentu (viz daňové doklady, daňové evidence apod.) a ty je nutno doručit jiným způsobem, není vyloučeno jejich doručení poštou. Rovněž ne všechny zprávy je vhodné zasílat e-mailem. Dále zástupce žalobkyně při jednání soudu uvedl, pokud je zcela výjimečně nutné něco doručit přímo do kanceláře daňového poradce, je možné věc zanechat na vrátnici. Toto tvrzení je v přímém rozporu, s tvrzením, že není v sídle daňového poradce kam ukládat doručované mu zásilky, které mohou být i zásilkami poštovními. V souvislosti s touto praxí bylo nepochybně postupováno i při doručování uvedených předvolání k jednání a dodatečného platebního výměru, který tím, že byl vložen do schránky 9.8.2010, která musela v té době existovat, se nepochybně dostal do dispozice zástupce žalobkyně a ten měl objektivně možnost se s jeho obsahem seznámit. Tvrzení zástupce žalobkyně, že jeho poštovní schránka v jeho sídle neexistuje od doby, kdy zpřístupnil datovou schránku, soud proto hodnotí jako tvrzení, které není dostatečně věrohodné, aby jím mohl být zpochybněn obsah doručky dodatečného platebního výměru, kde je uvedeno, že byl uložen 27.7.2010 a vložen do schránky 9.8.2010 (viz odst. 18). Dle názoru soudu bylo a je povinností daňového poradce mít poštovní schránku, i když má zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku. Soud nebyl ochoten přistoupit na argumentaci zástupce žalobkyně a presumovat, že neměl schránku nebo že neměl jiným způsobem zajištěno přebírání písemností, které nelze doručovat datovou schránkou. Pokud neměl zástupce žalobkyně, daňový poradce, náležitě zajištěno přebírání písemností doručovaných mu na adresu jeho sídla poštou, porušoval tím zákon, zejména ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daňovém poradenství a § 17 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb., a na základě tohoto porušení zákona se nemůže domáhat prohlášení soudu o tom, že mu nebyl dodatečný platební výměr řádně doručen.

Závěr Krajského soudu v Plzni

35. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že v mezích žalobních bodů nebyla žalobkyně zkrácena na svých právech ani rozhodnutím správního orgánu ani jeho postupem, proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VII. Náklady řízení

36. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 21. listopadu 2012

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová