



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Tomáše Foltase, Ph.D., v právní věci žalobce: **VELPA plus s. r. o.**, se sídlem Mutěnice, Pelcova 765, zastoupeného Mgr. Bc. Ivo Nejezchlebem, advokátem se sídlem Brno, Joštova 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutím správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 12. 2007, č. j. 21259/07-1300-702972, **se zrušuje** pro vady řízení a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12. 12. 2007, č. j. 21261/07-1300-702972, **se zrušuje** pro vady řízení a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 19 840 Kč, a to k rukám jeho advokáta Mgr. Bc. Ivo Nejezchleba do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

[1] Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení výše označených rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím uvedeným pod výrokem I. tohoto rozsudku žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Veselí nad

Moravou ze dne 10. 5. 2007, č. j. 34602/07/311921/9772, kterým správce daně prvního stupně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 15 453 846 Kč. Rozhodnutím uvedeným pod výrokem II. tohoto rozsudku žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 10. 5. 2007, č. j. 34753/07/311921/9772, kterým též správce daně prvního stupně žalobci doměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2003 ve výši 70 244 928 Kč.

I. Shrnutí obsahu žalobou napadených rozhodnutí

[2] V odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí ze dne 12. 12. 2007 žalovaný zejména shodně uvedl, že dne 9. 11. 2004 byla u žalobce zahájena pověřeným Finančním úřadem Brno III kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec roku 2003 společně s kontrolou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 a spotřebních daní za zdaňovací období říjen až prosinec roku 2003. Dne 22. 12. 2005 se zástupce žalobce vyjádřil k výsledku zjištění z daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2001 až září roku 2003 a říjen až prosinec roku 2003, daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003 a spotřebních daní – daně z lihu a daně z vína za zdaňovací období leden 2001 až září 2003 a říjen až prosinec roku 2003. Poté k návrhu žalobce správce daně doplnil důkazní řízení o výsledky svědků. Dne 19. 9. 2006 byl žalobcuv zástupce správcem daně seznámen s výsledky doplněného důkazního řízení, nepředložil však ani nenavrl žádné nové důkazní prostředky. Dne 22. 9. 2006 žalobce podal námítky proti postupu pracovníků správce daně, dne 17. 10. 2006 podal námítku podjatosti vůči všem pracovníkům Finančního úřadu Brno III, opakovaně nahlížel do spisu a dne 22. 12. 2006 podal odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu.

[3] S ohledem na tyto okolnosti správce daně předvolal dle § 29 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, statutárního zástupce žalobce k účasti na projednání a podpisu zpráv o daňové kontrole, a to na den 12. 3. 2007. Dne 28. 2. 2007 byla správci daně doručena žádost jednatele žalobce o změnu termínu z důvodu, že dne 21. 2. 2007 bylo žalobci doručeno rozhodnutí správce daně, kterým vyhověl v plném rozsahu odvolání žalobce proti rozsahu nahlédnutí do spisového materiálu. V návaznosti na tuto omluvu správce daně jednatele žalobce předvolal na den 23. 3. 2007, přičemž tohoto dne obdržel písemnou žádost žalobce o změnu termínu, v níž uvedl totožné důvody své nepřítomnosti na jednání ve stanoveném termínu, jaké sdělil již v žádosti ze dne 28. 2. 2007. Následně správce daně zaslal předvolání k projednání a podpisu zpráv o daňové kontrole na den 16. 4. 2007, toho dne obdržel správce daně písemnou žádost daňového subjektu o změnu termínu s odůvodněním, že dne 11. 4. 2007 bylo při nahlížení do spisového materiálu předáno zástupci žalobce poměrně rozsáhlé množství stejnopisů listin a zejména doplnění seznamu obsahového listu spisu, po jehož kontrole bude zástupce žalobce požadovat nahlédnout a pořídit část stejnopisů a dále s ohledem na zjištění, že obsahový list spisu opětovně neobsahuje veškeré listiny, které byly v průběhu daňového řízení pořízeny, doručeny a vydány. Žalobci tak dosud nebyl předložen kompletní spisový materiál a nemohl se tudíž ke zprávám kvalifikovaně vyjádřit.

[4] Žalobce se tedy s omluvou na nahlížení do spisu zplnomocněným zástupcem k závěrečnému projednání nedostavil, přičemž i samotný úkon nahlížení do spisu a případné převzetí požadovaných fotokopií vybraných listin ze spisu oddaloval. Žalobce nahlížel do spisu v době od 30. 3. 2006 do současnosti a v průběhu této doby opakovaně požadoval již několikrát pořízení fotokopií z totožných listin. Žalobce měl možnost průběžně nahlížet do spisu a seznamovat se s jednotlivými důkazy a, jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného č. j.

7988/07-1300-708158 o odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu, na svých právech zkrácen nebyl, naopak správce daně vyhověl nad rámec zákonných povinností a žalobci vyhotovil seznam spisu. Na základě jednání žalobce v reakci na předvolání k projednání výsledků zpráv z daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že se žalobce projednání a podpisu zpráv vyhýbá, a proto mu v souladu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků zaslal (a dne 23. 4. 2007 doručil) zprávy o daňové kontrole v poštovní zásilce s doručenkou.

[5] K dalším odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že správce daně umožnil žalobci nahlížet do spisu ve smyslu § 23 zákona o správě daní a poplatků v požadovaném rozsahu, nad rámec zákonných povinností pak vyhotovil seznam spisu. Odvolání proti rozsahu nahlížení bylo řešeno zákonem stanoveným způsobem. Pracovníky Finančního úřadu Brno III žalovaný písemností č. j. 7195b/03/FR/150 pověřil v souladu s § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, provést u žalobce daňovou kontrolu podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, a to včetně dílčích úkonů procesně souvisejících, ke kterým již nejsou potřebná samostatná pověření. K fyzickému prověřování daňové povinnosti fakticky došlo, např. dne 19. 11. 2004 byly na základě potvrzení o převzetí dokladů převzaty k daňové kontrole u žalobce písemnosti. Žalobcem navrhovaný opětovný výslech svědka Ing. P., pracovníka Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou zabývajícího se kontrolní činností na úseku spotřebních daní u žalobce, nebyl proveden, neboť svědek ve své výpovědi mimo jiné jednoznačně popřel svoji účast při provedení denaturace lihu, i to, že by byl jako pověřený pracovník správce daně o provedení denaturace dopředu informován. Žalobce uvedl důvody pro opakovaný výslech svědka pouze obecně, nezmínil, co zásadního by svědek mohl opakovanou výpovědí prokázat. Z průběhu daňového řízení vyplývá neskryvaná snaha žalobce zmařit cíl daňového řízení s využitím zákonných institutů. Absolutní konzumace subjektivních práv daňového subjektu je ve svém důsledku namířena proti základním zásadám daňového řízení. Námitky žalobce mají výlučně charakter námitek procesních, nikoliv hmotněprávních a byly vznášeny postupně vždy tak, aby nové podání vyvolalo samostatné procesní řízení, které staví překážku rozhodnutí ve věci samé. Pokud jde o námitku podjatosti pracovníků žalovaného, námitka obsažená v odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí nemá odpovídající relevanci, neboť absentují skutečnosti nasvědčující podjatosti pracovníků žalovaného, což je umocněno i skutečností, že chybí označení konkrétních zaměstnanců, k nimž by se případná podjatost v zákonném slova smyslu mohla vůbec vázat.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] V žalobě, kterou brojil proti těmto rozhodnutím žalovaného, žalobce v první řadě namítl, že tato rozhodnutí mu nebyla doručena. Podle žalovaného měla být doručena prostřednictvím právní fikce dne 28. 12. 2007 s tím, že zásilky byly uloženy ode dne 13. 12. 2007 do 28. 12. 2007 na poště v Mutěnicích, na doručenkách je uveden důvod „*nevyzvednuto*“ bez dalšího. Podle zákona o správě daní a poplatků správce daně mimo jiné prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu. Dokladem o doručení písemnosti příjemci je pouze řádně vyplněná doručenka. V dané věci však řádně vyplněna nebyla, neboť mimo jiné zde nebylo uvedeno, že adresát se do 7. 1. 2008 nezdržuje v místě doručování, což bylo sděleno poště. Žalobce se jako adresát písemností v místě doručování nezdržoval, neboť v době od 3. 12. 2007 do 2. 1. 2008 byl jeho jednatel na léčení po autohavárii v zahraničí. Skutečnost, že se žalobce po určitou dobu nezdržuje v místě doručování, bylo žalovanému známo od jemu podřízených správců daně, pracovníků Celního úřadu v Hodoníně. Žalobcův jednatel V. J. byl v dlouhodobé pracovní neschopnosti od 11. 8. 2007 do 1. 12. 2007 s místem pobytu pracovní

neschopnosti Praha; o této skutečnosti byl písemně informován i poštovní úřad v Mutěnicích s tím, aby odesílatelům zásilek sděloval, že adresát se bude na adrese pro doručování zdržovat v určitém termínu, kdy mu bude možno na adresu doručovat. Konečným termínem bylo 7. 1. 2008. Dále byla tato skutečnost známa i Ministerstvu financí, které doručovalo veřejnou vyhláškou v době jeho pobytu v zahraničí. Žalovanému byla skutečnost, že se adresát nezdržuje na adrese pro doručování, písemně sdělena dopisem, dále bylo správci daně podáno dopisem ze dne 10. 12. 2007 oznámení o zrušení plných mocí k zastupování žalobce A. D. s tím, že tato rovněž není od data 13. 12. 2007 osobou oprávněnou k přebírání poštovních zásilek a peněžních částek. A. D. měla do 12. 12. 2007 zmocnění k přebírání poštovních zásilek žalobce. Současně byl Finanční úřad v Hodoníně požádán, aby výše uvedené skutečnosti byly sděleny v něm uvedeným správcům daně, což se stalo. Doručenky napadených rozhodnutí tak nejsou řádně vyplněny, přičemž žalovaný měl informace, které údaje na doručence uvedené, a to „*nevyzvednuto*“, zpochybňovaly, a přesto neučinil žádný krok. Jeho závěr o splnění podmínek pro náhradní doručení zásilek byl předčasný. Rovněž za chybné považuje žalobce uvedení lhůty na doručenkách, neboť v případě způsobu počítání patnáctidenní lhůty v průběhu doručování se uplatňuje ustanovení § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

[7] Žalobce dále namítal množství zásadních vad řízení, kterých se dopustil jak správce daně prvního stupně, tak žalovaný.

[8] Proti předmětným dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání, o těchto však žalovaný rozhodl rozhodnutími č. j. 15113/07-1300-702972 a č. j. 15114/07-1300-702972 bez uvedení data vydání rozhodnutí a bez otisku úředního razítka s výrokem „odvolání se zamítá“. Následně u zamítavých rozhodnutí ověřil neplatnost, a to rozhodnutími ze dne 1. 10. 2007, č. j. 15941/07-1300-702972 a č. j. 15940/07-1300-702972. Rovněž tato rozhodnutí žalovaného nebyla řádně doručena, jelikož dle dorúčenek byla převzata M. K. s uvedením, že je osobou oprávněnou k adresátovi. Tak tomu není, neboť adresát v té době měl stanoveného příjemce u pošty k přijímání zásilek, a to A. D. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání. Z předkládací zprávy žalovaného ze dne 6. 12. 2007 žalobce zjistil, že jeho odvolání byla předána odvolacímu orgánu s vyjádřením žalovaného, že žalobce namítal rozpor s právními předpisy, které však blíže v odvolání nespecifikoval. Žalovaný tak nepostupoval v souladu se zákonem a nevyzval žalobce k doplnění důvodů odvolání proti rozhodnutím o ověření neplatnosti v souladu s § 48 zákona o správě daní a poplatků a bez dalšího předal i za těchto mu známých nedostatků v rozporu se zákonem spisový materiál k rozhodnutí o odvolání. Jedno z následných rozhodnutí vydaných Ministerstvem financí není vydáno věcně příslušným odborem podle organizačního řádu Ministerstva financí a stanovených pravomocí příslušných odborů, neboť každé je vydané jiným odborem Ministerstva financí. Žalovaný tak svými rozhodnutími vydanými dne 1. 10. 2007, nedoručenými žalobci, ověřil neplatnost žalobcem napadených rozhodnutí, ovšem tato do dne podání žaloby nenabyla právní moci. Doposud tak existují původní rozhodnutí žalovaného o odvolání ze dne 20. 9. 2007, která jsou jednak nicotná, jednak nejsou řádně doručena.

[9] Finanční úřad Brno III pak postupoval nezákonně, pokud dovodil, že žalobce se měl prokazatelně vyhýbat projednání i podpisu zpráv o daňové kontrole. Daňový subjekt má totiž právo omluvit svoji neúčast na nařízeném jednání. Správce daně poté může s ohledem na závažnost důvodu omluvy termín jednání změnit. Svoje stanovisko však musí daňovému subjektu sdělit, aby bylo zřejmé, zda důvody uznal a jednání tak přesunul na jiné datum, či zda neúčast daňového subjektu považuje za nedůvodnou a jednání v daném termínu proběhne i bez jeho účasti. Správce daně však takto nejednal a bez dalšího zaslal zprávy o daňové

kontrole poštou. Žalobci tak bylo upřeno právo na projednání zprávy o jejím ukončení dle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Neprojednání zpráv o daňové kontrole je takovou procesní vadou, která způsobila nezákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů. Předmětné zprávy o daňové kontrole nelze použít jako důkazní prostředek.

[10] Žalobce žádal o změnu termínu projednání zpráv, neboť za dobu šesti měsíců mu správce daně při nahlížení do spisu nebyl schopen předložit kompletní spisový materiál, aby se mohl relevantně vyjádřit k závěrům uvedeným ve zprávách o výsledku zjištění z daňové kontroly. První nahlížení do spisového materiálu v dané věci se uskutečnilo dne 2. 11. 2006. Dne 21. 2. 2007 bylo žalobci doručeno předvolání k ústnímu jednání ve věci projednání a podpisu zpráv o výsledku zjištění z daňové kontroly na 12. 3. 2007. Dopisem ze dne 27. 2. 2007 žalobce požádal o změnu termínu jednání, neboť dne 21. 2. 2007 mu bylo doručeno rozhodnutí správce daně ze dne 19. 2. 2007 o vyhovění v plném rozsahu odvolání žalobce proti rozsahu nahlédnutí do předmětného spisového materiálu. Dodal, že jeho zástupkyně se vzhledem k předchozí pracovní neschopnosti dostaví k nahlédnutí do spisového materiálu dne 14. 3. 2007. Podáním ze dne 8. 3. 2007 žalobce oznámil změnu termínu nahlížení vzhledem k nemoci své zástupkyně, s tím, že se dostaví k nahlédnutí do spisového materiálu dne 21. 3. 2007. Ani na jedno z uvedených podání správce daně nereagoval. Při nahlédnutí do spisu dne 21. 3. 2007 bylo umožněno zástupkyni žalobce seznámit se s rejstříkem spisu, který dosud nebyl součástí spisového materiálu. Dále zástupkyně žalobce sdělila, že z důvodu přetrvávající nemoci přijde nahlédnout do spisu po kontrole předloženého obsahového listu dne 2. 4. 2007.

[11] V mezidobí bylo dne 16. 3. 2007 žalobci doručeno druhé předvolání ze dne 5. 3. 2007 k ústnímu jednání ve věci projednání a podpisu zpráv o výsledku zjištění z daňové kontroly na den 23. 3. 2007. Dopisem ze dne 22. 3. 2007, kterému předcházelo telefonické sdělení zástupkyně žalobce správci daně, že písemná žádost je podávána k poštovní přepravě, žalobce požádal o změnu termínu jednání, neboť jeho zástupkyně bylo dne 21. 3. 2007 nahlíženo do spisu. Současně žalobce sdělil, že se k nahlédnutí do spisu, se kterým ještě nebyl seznámen, neboť neměl možnost srovnání, co vše je ve spise založeno, dostaví dne 2. 4. 2007. K této žádosti se správce daně opětovně nevyjádřil.

[12] Dne 2. 4. 2007 se zástupkyně žalobce dostavila k nahlížení do spisu, dne 11. 4. 2007 pak vyzvedla zbylou část ověřených listin vyžádaných dne 2. 4. 2007. Již předtím však správce daně předvolal žalobce dne 26. 3. 2007 (doručeno dne 30. 3. 2007) k ústnímu jednání ve věci projednání a podpisu zpráv o výsledku zjištění z daňové kontroly na 16. 4. 2007. Dopisem ze dne 13. 4. 2007 požádal žalobce o změnu termínu jednání z důvodu, že dne 11. 4. 2007 bylo jeho zástupkyni nahlíženo do spisu a pořizována zbývající část stejnopisů listin na základě předloženého obsahu spisového materiálu. Při nahlížení dne 11. 4. 2007 bylo žalobci předáno poměrně rozsáhlé množství stejnopisů listin a zejména „doplnění seznamu obsahového listu spisu“, po jehož kontrole žalobce požadoval nahlédnout a pořídit část stejnopisů. Dále žalobce zjistil, že obsahový list spisu opětovně nezahrnuje veškeré listiny, které byly v průběhu předmětného daňového řízení pořízeny, doručeny a vydány. Proto dne 2. 4. 2007 podal odvolání proti rozsahu nahlédnutí do spisu, které podáním ze dne 12. 4. 2007 doplnil. Žalobci tak dosud nebyl předložen kompletní spisový materiál, protože neměl možnost se ke zprávám kvalifikovaně vyjádřit. Žalobce žádal správce daně o stanovení náhradních termínů k projednání zpráv, a to po umožnění seznámení se s kompletním spisovým materiálem v předmětné věci. Na tuto žádost správce daně opět nereagoval, vyjma toho, že žádosti vyhodnotil v průvodním dopise, který byl součástí zpráv o daňové kontrole zaslaných poštou s odůvodněním, že se jedná o vyhýbání podpisu zpráv. Z jednotlivých protokolů o ústním jednání sepsaných se zástupkyní žalobce při nahlížení do spisu je zcela zřejmé, že Finanční

úřad Brno III neměl ve spisovém materiálu založeny veškeré listiny, které během kontroly shromáždil, ani neměl vyhotoven soupis listin, které spis obsahuje.

[13] Správce daně žalobci vůbec nesdělil, zda důvody omluvy uznal, zda jednání přesunul na jiné datum, či zda neúčast daňového subjektu považuje za nedůvodnou a jednání v termínu proběhne i bez jeho účasti. Při nahlížení zástupkyně žalobce dne 30. 3. 2006 správce daně sdělil, že poskytl zástupkyni žalobce kompletní spisový materiál. Z protokolu o ústním jednání je nepřezkoumatelné, do kterých listin správce daně umožnil nahlédnout, které zařadil do neveřejné části a o kterých usoudil, že pořídí stejnopisy, jak požadoval zástupce. Správce daně neměl originály listin z místních šetření.

[14] Žalobce správci daně sdělil, že nemůže podat kvalifikované opravné prostředky, neboť nemá žádné údaje o tom, co před ním správce daně utajuje. Žalobce se tak nemohl seznámit se všemi důkazními prostředky formou nahlédnutí do daňového spisu, nemohl se k nim kvalifikovaně vyjádřit, podávat návrhy, účinně argumentovat, ani namítat procesní vady vztahující se k zatajeným důkazům. Dne 16. 5. 2007 byly žalobci doručeny dodatečné platební výměry a začala běžet lhůta k odvolání, dne 21. 5. 2007 se zástupkyně žalobce dostavila k nahlédnutí do spisu. Správce daně opět nepředložil veškeré požadované listiny. Téhož dne zástupkyně žalobce navštívila i žalovaného za účelem nahlédnutí do spisu. Zde jí bylo sděleno, že již bylo rozhodnuto o odvolání proti rozsahu nahlížení do spisu (žalobci bylo rozhodnutí doručeno dne 1. 6. 2007). Žalovaný předložil spisový materiál, na jehož základě o předmětném odvolání rozhodoval, jednalo se o 16 kusů listin. O odvolání žalobce proti rozsahu nahlížení do spisu tak žalovaný rozhodoval na základě nekompletního spisového materiálu, tj. na základě listin, které byly vyselektovány správcem daně, proti jehož rozhodnutí odvolání směřuje.

[15] Finanční úřad Brno III nebyl za dobu osmi měsíců schopen předložit žalobci k nahlédnutí daňové spisy v souladu s § 23 zákona o správě daní a poplatků a navíc argumentoval, že žalobce se vyhýbá projednání zpráv. Žalobce chtěl nahlédnutím do předkládacích zpráv mimo jiné zjistit, zda správce daně postoupil žalovanému úplný spisový materiál, a zda správce daně nepovažuje za důkazy i jiné materiály než ty, které jsou uvedeny ve zprávách o daňové kontrole. V tomto smyslu pak chtěl žalobce doplnit odvolání proti již nezákonně doručeným dodatečným platebním výměrům. Žalobce podal odvolání i proti rozsahu nahlížení do spisu dne 21. 5. 2007, o němž nebylo rozhodnuto.

[16] Do současnosti tak nebylo žalobci umožněno seznámit se s kompletním daňovým spisem. Ani bývalý zástupce žalobce JUDr. A. se tak nemohl relevantně a kvalifikovaně vyjádřit k projednávaným zprávám, neboť při nahlížení do spisu mu nebyl předložen kompletní spisový materiál, který se dodnes nepodařilo správci daně zkompletovat. Je otázkou, jak správce daně mohl sepsat zprávy o daňové kontrole, aniž by měl k dispozici veškeré listiny ve spise, které při jejím provádění pořídil. Ani s námitkami žalobce, které se týkaly nahlížení do spisu, se žalovaný řádně a beze zbytku nevypořádal.

[17] Žalobce dále namítl nezákonnost zahájení daňové kontroly na základě pověření žalovaného s odkazem na § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech. Žalovaný mohl v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní jiný než místně příslušný finanční úřad, ovšem v pověření by musely být jednotlivé úkony přesně vyspecifikovány. V pověření ze dne 13. 11. 2003 je uvedeno v jednotném čísle provedení kontroly podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, nikoliv provedení kontrol. Na základě tohoto pověření již byla mimo jiné provedena kontrola na dani spotřební z lihu za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003, daně z příjmů

právnických osob, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001 až září 2003 a spotřební daně z lihu a daně z vína za zdaňovací období leden 2001 až září 2003, která byla pravomocně ukončena. K zahájení kontrol za zdaňovací období říjen až prosinec 2003 zahájených dne 19. 11. 2004 by musel žalovaný vydat nové pověření. Nelze mít totiž za to, že je již vydané pověření časově neomezené a vztahující se na jakoukoliv kontrolu kterékoliv daně, neboť by to popíralo smysl zákona a zejména místní příslušnost. Kontrola tak byla provedena správcem daně, který neměl oprávnění kontrolu provést, neboť byl místně nepřislušným správcem daně.

[18] Finanční úřad ve Veselí nad Moravou pak nebyl místně příslušným správcem daně k úkonu podle zákona č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), při výrobě, úpravě, skladování a evidenci lihu v provozním areálu v Mutěnicích, neboť tento spadl pod Finanční úřad v Hodoníně, v jehož obvodu působnosti se nachází. Proto ani z tohoto důvodu nemohla být kontrola v této provozovně na základě předmětného pověření zahájena, neboť pověření uvádí místní příslušnost Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou a tudíž veškeré listiny a důkazní prostředky pořízené Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou lze jednoznačně považovat za získané v rozporu se zákonem, neboť tyto vydal správce daně místně nepřislušný. Tato skutečnost byla Finančnímu úřadu Brno III známa, o čemž svědčí úřední záznam ze dne 13. 12. 2004, v němž je vyjádření Finančního úřadu Veselí nad Moravou, že místní příslušnost k provozovně v Mutěnicích byla po ústní dohodě (bez písemného zápisu) mezi finančními úřady delegována z Hodonína do Veselí nad Moravou z provozních a evidenčních důvodů. Zákon o správě daní a poplatků delegaci místní příslušnosti ústní formou mezi správci daně nezná. Delegovat místní příslušnost lze pouze za podmínek stanovených zákonem o správě daní a poplatků a zejména rozhodnutím.

[19] Oddělení specializované kontroly byla zřízena finančními ředitelstvími na základě dopisu Ministerstva financí s tím, aby prováděla kontroly, které jsou odborně náročné, a tudíž do těchto oddělení dosadila pracovníky na vysoké odborné úrovni. Žalobce je přesvědčen, že cílem této daňové kontroly byla likvidace společnosti. Námitky podjatosti podané žalobcem neměly úspěch, vždy bylo shledáno, že jsou nedůvodné, stejně tak jako námitky proti postupu pracovníků správce daně.

[20] Finanční úřad Brno III prováděl již před zahájením těchto kontrol místní šetření, na což je odkazováno i v jiných listinách se zmínkou, že byla prováděna na základě pověření Finančního ředitelství v Brně. Tuto listinu žádal žalobce při nahlížení do spisu předložit, nicméně mu tato správce daně předložena nebyla. Kontroly tak nebyly zahájeny zákonným způsobem, navíc byly zahájeny pouze formálně, nikoliv fakticky. O tom svědčí výzva ze dne 10. 1. 2005 k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků. Obstát nemůže ani případná argumentace, že správce daně prováděl dožádání u různých subjektů, ta prováděl, ale před zahájením daňové kontroly a bez jakéhokoliv pověření, tudíž jako nepřislušný správce daně.

[21] Samotné zprávy o daňové kontrole jsou nepřezkoumatelné. Správce daně si vybral jen některé důkazy a pominul ty, které svědčily ve prospěch žalobce. Neměl například ze zjevných důvodů zájem na opakované výpovědi pracovníka Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou. Ing. P.šek si neplnil své povinnosti, neprováděl úřední záznamy, nevyhotovoval protokoly o místním šetření apod. Žalobce též požadoval nové chemické rozboru výrobku Nemrazol, neboť závěr celně technické laboratoře nemůže být důkazním prostředkem, na

jehož základě se doměřuje daňová povinnost. Provedený laboratorní rozbor je přitom postaven pouze na domněnkách.

[22] Dále žalobce uvedl, že dne 29. 11. 2007 doplnil odvolání, přestože však toto podání nebylo opatřeno podpisem jednatele, nezaslal mu správce daně výzvu k odstranění vad podání a bez splnění zákonného postupu jednal.

[23] Žalovaný se též vůbec nezabýval odvoláními a téměř slovo od slova zkopíroval předkládací zprávy Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou. Tedy ani nenahlédl do spisového materiálu předloženého k odvolání a tudíž nezjistil, že tento není kompletní. Nemohl tak posoudit, zda všechny důkazní prostředky shromážděné správcem daně tento ve zprávě vyhodnotil či zda neprovedl jejich selekci. Zkopírováním předkládacích práv změnil žalovaný dvoustupňové daňové řízení na jedностupňové. V rozporu se zákonem nebyly k doplnění odvolání žalobce vyhotoveny předkládací zprávy. Délka prováděných kontrol je přímo tristní, nevhodná a nadměrně zatěžující žalobce. Napadená rozhodnutí nemohla být vydána žalovaným, neboť byla podána námitka podjatosti, o které doposud nebylo rozhodnuto.

[24] Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Krajský soud v Brně napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[25] Žalovaný ve vyjádření k žalobě podrobně zopakoval argumenty, o něž opřel již svá žalobou napadená rozhodnutí. Uvedl zejména, že písemnosti v daňovém řízení byly zasílány na základě žádosti žalobce ze dne 26. 10. 2006 na doručovací adresu provozovny v Mutěnicích. Z odpovědi České pošty ze dne 22. 1. 2008 žalovaný zjistil, že u žalobce byl v roce 2007 u všech zásilek (kromě období od 17. 12. 2007 do 7. 1. 2008) učiněn v souladu s poštovními podmínkami pokus o jejich doručení. Dne 17. 12. 2007 podal Ing. P. K. u pošty v Mutěnicích písemně žádost, aby zásilky, které přijdou v období od 17. 12. 2007 do 7. 1. 2008 na adresu žalobce, byly ihned vráceny zpět odesílatelům z důvodu nepřítomnosti adresáta.

[26] V daném případě nebyl podle údajů na doručenkách adresát zastižen, zásilky byly uloženy dne 13. 12. 2007, což bylo oznámeno téhož dne, úložní doba skončila 28. 12. 2007. Doručenka obsahuje údaje v souladu s poštovními podmínkami, z nich je zřejmé, že byla uložena po dobu 15 dnů ode dne uložení v souladu s § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[27] Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 20. 11. 2007 vedenou pod sp. zn. 29 Ca 208/2007 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, která postrádala uvedení data vydání rozhodnutí a otisk úředního razítka se státním znakem, č. j. 15113/07-1300-702972 a č. j. 15114/07-1300-702972. Žalovaný u obou napadených rozhodnutí ověřil podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků splnění podmínek neplatnosti, a to rozhodnutími ze dne 1. 10. 2007, č. j. 15941/07-1300-702972 a č. j. 15940/07-1300-702972, doručenými žalobci dne 5. 10. 2007. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, která byla rozhodnutími Ministerstva financí zamítnuta. Obě rozhodnutí byla žalobci doručena postupem dle § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků uplynutím úložní doby. Krajský soud v Brně žalobu usnesením ze dne 30. 1. 2008, č. j. 29 Ca 208/2007-46, odmítl z důvodu absence

soudně přezkoumatelného rozhodnutí správního orgánu; rozhodnutí nabylo právní moci a žalobce nevyužil možnosti podání kasační stížnosti.

[28] Podmínky pro ukončení daňové kontroly doručením zpráv o daňové kontrole byly dány, žalovaný poukázal na časové údaje o „opakovaném projednání“ zpráv o kontrole. Důvody omluv z projednání zpráv uváděné žalobcem žalovaný odmítl, taktéž žalobcem tvrzené nepředložení kompletního spisového materiálu. Žalobce byl již dne 22. 12. 2005 seznámen s výsledky zjištění daňové kontroly daně z přidané hodnoty a spotřebních daní za předmětné zdaňovací období. Využil svého práva dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků a k výsledkům se vyjádřil písemností doručenou správci daně dne 23. 1. 2006. Správce daně provedl výslech navržených svědků J. P. a Ing. P. K., dne 19. 9. 2006 byl žalobce seznámen s výsledkem doplněného řízení. Následně byl předvolán „ke konečnému“ projednání zpráv, a to nejdříve na 12. 3. 2007, dále na 23. 3. 2007 a nakonec na 16. 4. 2007. Požadavek, aby žalobci bylo sděleno v souvislosti s výslovným vyhodnocením důvodnosti jeho omluvy, zda projednání zpráv proběhne bez jeho účasti, nemá oporu v úpravě daňového procesu a navíc je absurdní (pracovníci provádějící daňovou kontrolu by projednávali zprávy sami se sebou?).

[29] Přesto, že v době nahlížení neexistovala povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s obsahem spisu (tento text byl doplněn do zákona o správě daní a poplatků až s účinností od 31. 10. 2007), pověřený správce daně vyhotovil seznam písemností a vyhověl tak v rámci autoremedury odvolání žalobce proti rozsahu, v němž mu bylo umožněno nahlédnout do spisu. Žalobce poukázal na délku trvání daňové kontroly a nedostatky při nahlížení do spisového materiálu, přitom ale sám uvádí, že dne 21. 2. 2007 mu bylo doručeno rozhodnutí, kterým bylo vyhověno jeho odvolání, přesto se dostavil k pověřenému správci daně dne 21. 3. 2007, ovšem z důvodu přetrvávající nemoci jeho zástupkyně s tím, že v nahlížení bude pokračovat dne 2. 4. 2007, kdy podal odvolání proti rozsahu nahlížení. Dne 11. 4. 2007 se dostavil vyzvednout zbylou část vyžadovaných listin ze spisu, přičemž 16. 4. 2007 byl předvolán k projednání zprávy o kontrole, téhož dne doplnil odvolání proti rozsahu nahlížení. Účelovost tvrzení o nemožnosti relevantně se vyjádřit ke zprávám o daňové kontrole je zřejmá z odůvodnění napadených rozhodnutí a předloženého spisového materiálu.

[30] Dvě žalobcem ve výčtu uvedené listiny, které mu byly doručeny, a to č. j. 109621/06/290540/2804 ze dne 5. 5. 2006 (rozhodnutí o námitkách proti postupu pracovníků správce daně Ing. M. S., Ing. L. O. a P. M., Dis), a č. j. 110498/06/290040/9123 ze dne 10. 5. 2006 (rozhodnutí o námitce proti postupu Ing. Š.), byly doplněny do seznamu dne 11. 4. 2007. Listina ze dne 24. 3. 2006, č. j. 23211/06/311921/5140, je protokol o ústním jednání sepsaný Finančním úřadem ve Veselí nad Moravou v rámci nahlížení do spisu u tohoto správce daně a u něho je rovněž uložen, z uvedeného důvodu není součástí spisu pověřeného správce daně. Listina ze dne 19. 11. 2003, č. j. 41976/2003-8020, je přílohou písemnosti č. j. 176346/04, která je v seznamu písemností uvedena, v případě č. j. 49651/05 ze dne 9. 3. 2005 se nejedná o písemnost žalobce, ale o písemnost jiného daňového subjektu, a to V. J. Písemnost označená žalobcem jako č. j. 0261-04-09-00 1 není písemností s uvedeným číslem jednací, ale číselným označeným vzorku Nemrazol, který byl předán Celně technické laboratoři Brno ke zpracování. Evidenční list tohoto vzorku je uložen u příslušného správce daně, kterým je Celní úřad v Hodoníně, a informace v něm uvedené jsou součástí odborného posudku č. BM0332F/04, který Finanční úřad Brno III eviduje jako přílohu písemnosti č. j. 193090/04. Tato písemnost byla předána daňovému subjektu dne 6. 12. 2006 při ústním jednání, o kterém byl sepsán protokol č. j. 202664/06/290540/7151. V případě „rozboru ŘCTL GRC zn. PH 0040F/99“ správce daně nezjistil žádnou listinu, která by na něj odkazovala, v daňovém řízení nebyl tento rozbor správcem daně použit. Listina „UZ -

vyhodnocení inf. Finančního úřadu Veselí n. Moravou (kontrolní poznámka) č. j. 206616/04/290540/7151 ze dne 13. 12. 2004“ je totožná s listinou předanou daňovému subjektu, pouze je v seznamu listin uvedena se zkratkami.

[31] Neobstojí námitka předložení pouze vyselektovaných listin odvolacímu orgánu, neboť povinnost správce daně postoupit úplný spisový materiál neznámá postoupit veškerý spisový materiál týkající se daňové kontroly, ale pouze materiál v návaznosti na rozsah nahlížení do spisu a uplatněné odvolací námitky.

[32] Žalovaný postupoval v souladu s § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, který umožňuje finančnímu ředitelství pověřit provedením mimo jiné některých úkonů v rámci správy daní jiný než místně příslušný finanční úřad v obvodu jeho působnosti. Jak Finanční úřad ve Veselí nad Moravou, tak i Finanční úřad Brno III jsou v působnosti žalovaného. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že kontrola je považována za úkon správce daně, pokud žalobce navíc dovozuje, že Finanční úřad ve Veselí nad Moravou nebyl místně příslušným správcem daně k provádění úkonů při výrobě, úpravě, skladování a evidenci lihu v provozním areálu v Mutěnicích, je nutno zdůraznit, že v pověření je uveden Finanční úřad ve Veselí nad Moravou jako místně příslušný správce daně, nikoliv jako místně příslušný správce daně k provádění shora uvedených úkonů. Tyto dva odlišné pojmy je nutno rozlišit, což žalobce neučinil. Pokud se žalobce odvolává na úřední záznam z 13. 12. 2004, dle kterého byla místní příslušnost k provozovně v Mutěnicích delegována z Finančního úřadu v Hodoníně na Finanční úřad ve Veselí nad Moravou, je nutno upřesnit, že se nejedná o delegaci místní příslušnosti, ale o vykonávání úkonů podle zákona o lihu na základě ústního dožádání Finančního úřadu v Hodoníně podle § 5 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť Finanční úřad ve Veselí nad Moravou jako místně příslušný správce spotřebních daní, mohl úkony podle zákona o lihu provést snáze, hospodárněji, ve všech provozovnách žalobce s přímou výrobní návazností.

[33] Pokud žalobce tvrdil, že daňové kontroly byly zahájeny v roce 2004 pouze formálně protokoly o ústním jednání, ale k vlastnímu zahájení daňových kontrol došlo až v roce 2005, pak by to mělo dopad pouze na běh prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

[34] Provedení opakovaných výsledků svědků nebylo důvodné, zástupce žalobce byl o výsledku svědků vyrozuměn a mohl využít svého práva klást jim otázky. Výsledku obou svědků přítomen byl, ale práva klást otázky nevyužil. Zprávy o daňové kontrole splňují konstantní judikaturou stanovené požadavky.

[35] Ztotožnil-li se žalovaný s právním názorem správce daně prvního stupně uvedeným v překládací zprávě, neznámá to, že by byl porušen princip dvojinstančnosti řízení.

[36] Opakovaná podání žalobce bez podpisu oprávněné osoby je nutno označit jako snahu zmařit cíl daňového řízení s využitím zákonných institutů.

[37] Námitka podjatosti, jak byla žalobcem formulována, nejen že neobsahuje uvedení konkrétní osoby, ale pouze uvedení, že směřuje proti pracovníkům žalovaného, chybí současně i uvedení důvodu, v němž je podjatost spatřována v návaznosti na § 26 zákona o správě daní a poplatků. Námitka je tedy zcela formální a nepřezkoumatelná, jak uvedl žalovaný v napadených rozhodnutích.

[38] Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Průběh řízení před soudem

IV.a) Řízení před Krajským soudem v Brně a rozsudek ze dne 15. 9. 2009, č.j. 29 Ca 59/2008-212

[39] V replice ze dne 30. 4. 2009 k vyjádření žalovaného žalobce setrval na svém tvrzení, že napadená rozhodnutí mu nebyla platně doručena a tudíž nenabyla právní moci. Pokud žalovanému bylo známo, že se pracovník žalobce oprávněný k přijímání písemností v místě nezdržuje, měl doručení rozhodnutí opakovat. Žalovaný tak neučinil, protože by nestihl domnělou lhůtu tří let. Daň přitom byla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Celistvým úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je pouze ukončená daňová kontrola. Předmětné daňové kontroly zdaňovacího období prosinec 2003 byly zahájeny dne 6. 11. 2004 a k 31. 12. 2006 nebyly daňové kontroly ukončeny, nebyl tedy učiněn úkon, který by určoval nový běh lhůty.

[40] Při jednání soudu konaném dne 12. 5. 2009 byla projednána dosavadní podání stran a konstatován podstatný obsah správního spisu. Posléze bylo jednání odročeno za účelem doložení nezdržování se žalobce v místě doručení.

[41] V podání ze dne 26. 5. 2009 žalobce uvedl, že doručovací adresa (Mutěnice, Brněnská 873) je současně adresou bydliště žalobce a jednatele V. J. a současně adresou žalobcovy provozovny. V této provozovně se vyvíjela podnikatelská činnost i v druhé polovině prosince roku 2007. Vzhledem k tomu, že jednatel měl v místě i trvalé bydliště, nebylo nutné udělovat komukoliv oprávnění k přijímání písemností za žalobce. Převážná většina písemností byla přitom zasílána na adresu sídla žalobce do Velké nad Veličkou. Žalobce měl stanovené pracovníky - oprávněné příjemce pro přijímání poštovních zásilek na adrese Velká nad Veličkou 883, a to do 12. 12. 2007, a na adrese Prušanky 132 do 13. 12. 2007. Od 13. 12. 2007 nebyl určen žádný pracovník, který by byl oprávněn za žalobce přijímat písemnosti. Nebyly také určeny žádné osoby, které by byly v tomto směru oprávněny za žalobce jednat. Napadená rozhodnutí žalovaný doručoval na adresu do Mutěnic. Z doručenek těchto písemností není zřejmé, zda bylo doručováno jednateři žalobce domů nebo zda bylo doručováno právnické osobě jako takové, neboť obě adresy se shodují. Lze pojmout pochybnost, kam byly písemnosti žalovaným směřovány a kam bylo tedy následně poštou doručováno a kde byla osoba oprávněná za žalobce jednat, pracovníkem pošty hledána. Je otázkou, proč nebylo doručováno do sídla žalobce. Došlo k nemístnému směřování doručování žalobci jakožto osobě právnické a jejímu jednateři jakožto osobě fyzické. Jednatel žalobce pobýval v době od 3. 12. 2007 do 2. 1. 2008 mimo své trvalé bydliště, tedy i mimo provozovnu v Mutěnicích. Zásilky byly uloženy dne 13. 12. 2008 na poště v Mutěnicích. V období od 3. 12. 2007 do 2. 1. 2008 nebyl v provozovně Mutěnice ustanoven žádný pracovník oprávněný za žalobce přijímat písemnosti, a také zde nebyla žádná osoba pověřena jednáním za žalobce.

[42] Žalovaný v reakci ze dne 16. 6. 2009 na podání žalobce ze dne 26. 5. 2009 uvedl, že žalobou napadená rozhodnutí doručoval žalobci na jím uvedenou doručovací adresu Brněnská 873, Mutěnice. O tom, že doručoval žalobci a nikoliv jednateři žalobce svědčí doručenky, kde je uvedena poštovní adresa v souladu s poštovními podmínkami tak, že na prvním místě je označen adresát uvedením firmy VELPA plus s. r. o., tedy adresátem byla právnická osoba. Tvrzení žalobce, že v rozhodné době nebyla pověřena žádná osoba za žalobce přijímat písemnosti a jednat, je v rozporu s odpovědí České pošty s. p. ze dne 22. 1. 2008. Podle údajů

na doručenkách adresát nebyl zastižen, zásilky byly uloženy 13. 12. 2007, což bylo oznámeno téhož dne, úložní doba skončila 28. 12. 2007 a zásilky byly vráceny zpět 31. 12. 2007; doručenky obsahují údaje v souladu s poštovními podmínkami.

[43] Krajský soud v Brně následně bez opětovného nařízení jednání za splnění podmínek dle § 76 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhodl o žalobě dne 15. 9. 2009 rozsudkem č. j. 29 Ca 59/2008-212 tak, že napadená rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění v první řadě shledal, že napadená rozhodnutí byla žalobci řádně doručena dne 28. 12. 2007. V této souvislosti dospěl k závěru o pravomocném doměření daně v rámci tříleté prekluzivní lhůty, která měla v daném případě uplynout dne 31. 12. 2007. Jako úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pak označil zahájení daňové kontroly příslušného zdaňovacího období jak u daně z přidané hodnoty, tak u daně spotřební, v listopadu roku 2004, přičemž o zahájení této kontroly byl žalobce zpraven v témže roce. Důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného krajský soud spatřoval v neprojednání zpráv o daňové kontrole a v jejich nesprávném doručení poštou bez projednání; žalovaný nedostatečně odůvodnil svůj závěr, že se žalobce vyhýbal projednání zpráv o daňové kontrole. Do dne odeslání zpráv o daňové kontrole současně nebylo rozhodnuto o odvolání proti rozsahu nahlédnutí do spisu, ani nebyla dodržena fikcí prodloužená lhůta pro jednání, v jehož rámci měly být zprávy spolupodepsány a projednány. Dalšími námitkami se soud vzhledem k povaze shledaných vad nezabýval.

IV.b) Kasační stížnost žalovaného a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2010, č. j. 2 Afs 17/2010-263

[44] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost. Na jejím základě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 7. 2010, č. j. 2 Afs 17/2010-263, dotčený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 9. 2009 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[45] V odůvodnění kasační soud označil hodnocení krajského soudu ohledně nesplnění podmínek pro závěr správce daně o vyhýbání se projednání zpráv o daňové kontrole žalobcem a tedy pro možnost zaslání těchto zpráv poštou ve smyslu poslední věty § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, jako nepodložené, a užitou argumentaci za nedostatečnou a neberoucí v úvahu všechny skutečnosti rozhodné ze spisu. Dodal, že pokud krajský soud velmi spoře poukázal na nedostatečné vyhodnocení podmínek vyhýbání se projednání výsledků daňové kontroly finančními orgány, bylo třeba pro takový závěr vzít v úvahu jednak přípis provázející zaslání zpráv o daňové kontrole, jednak souhrn všech rozhodných skutkových zjištění popsanych v odvolacích rozhodnutích, z nichž žalovaný dovodil žalobcovu snahu o zmaření cíle daňového řízení. Nesprávným pak kasační soud shledal i právní názor krajského soudu o fikci prodloužení lhůty k projednání zpráv o daňové kontrole.

V. Nové posouzení věci Krajským soudem v Brně

[46] Zdejší soud tedy v mezích žalobních bodů opakovaně přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně prvního stupně včetně řízení předcházejících jejich vydání a shledal, že **žaloba je důvodná**. Vzhledem k tomu, že přitom dospěl k závěru o podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které

mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, rozhodl v souladu s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. bez jednání.

[47] Soud se v první řadě, stejně jako ve svém předchozím rozsudku, zabýval námitkou nedoručení napadených rozhodnutí žalovaného žalobci. Tato rozhodnutí žalovaný doručoval prostřednictvím pošty, a to na adresu provozovny žalobce v Mutěnicích, Brněnská 873. Na obálcích, v nichž byla rozhodnutí doručována, je jako adresát uvedena společnost VELPA plus s. r. o., Brněnská 873, 696 11 Mutěnice, dále je uvedeno, že adresát nebyl v době doručování zastížen, přičemž oznámení o uložení zásilky bylo učiněno dne 13. 12. 2007 a úložní doba skončila dne 28. 12. 2007. Zásilka byla vrácena žalovanému z důvodu jejího nevyzvednutí. Na adresu žalobcovy provozovny a nikoliv na adresu sídla žalobce, žalovaný uvedené písemnosti doručoval vzhledem k podání ze dne 26. 10. 2006, jímž žalobce o takovýto postup požádal.

[48] Podle § 17 odst. 1 věta první zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném v době doručování) doručuje správce daně úřední písemnosti zpravidla poštou. Podle odstavce 2 věty první téhož paragrafu se doručuje v bytě, provozovně, obchodní místnosti, kanceláři a nebo pracovním místě, kde se osoba, již má být doručeno, zdržuje. Žalovaný doručoval předmětné písemnosti prostřednictvím držitele poštovní licence, přičemž tyto byly zcela nepochybně adresovány žalobci, a to v souladu s jeho vůlí projevenou v rámci daňového řízení na adresu jeho provozovny.

[49] Žalobce namítal, že k platnému doručení předmětných písemností nedošlo, neboť se v místě doručování nezdržoval. V době od 3. 12. 2007 do 2. 1. 2008 byl jeho jednatel, jakožto jediná osoba oprávněná k přijímání písemností, na léčení po autohavárii v zahraničí, což žalobce dokládal fakturou za pobyt. V rámci podání ze dne 26. 5. 2009 k tomu dodal, že z doručenek není zřejmé, zda bylo doručováno jednateři společnosti na jeho adresu domů nebo zda bylo doručováno právnické osobě jako takové, neboť obě adresy (adresa bydliště jednatele společnosti i provozovny žalobce) se shodují.

[50] Jak bylo uvedeno již shora, z obálek, v nichž byla obě napadená rozhodnutí žalovaného doručována, zcela jednoznačně vyplývá, že adresátem zásilky nebyl jednatel žalobce, jakožto fyzická osoba, ale byl jím sám žalobce, tedy společnost VELPA plus s. r. o. Pokud jde o samotné doručování zásilek, platí dle § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, že nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, zastížen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje, 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 patnácti dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl. Podle § 17 odst. 9, 11 a 12 zákona o správě daní a poplatků pak platí, že písemnosti určené právnickým osobám se doručují pracovníkům oprávněným za tyto příjemce přijímat písemnosti, není-li jich, doručuje se písemnost, která je určena do vlastních rukou, tomu, kdo je oprávněn za příjemce jednat, ostatní písemnosti kterémukoliv jejich pracovníku, který písemnost přijme; stejně se postupuje, stanovil-li si příjemce u pošty osoby k přijímání docházejících zásilek; doručení osobám uvedených v odstavcích 7 až 10 platí jako doručení příjemci; dokladem o doručení písemnosti příjemci je řádně vyplněná doručenka; jsou-li o doručení pochybnosti anebo není-li doručenka, lze doručení prokázat jiným vhodným způsobem.

[51] Zásilka tedy dle § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků měla být doručena pracovníkům oprávněným za žalobce přijímat písemnosti, a pokud by taková osoba nebyla, bylo třeba písemnost doručit tomu, kdo je za žalobce oprávněn jednat, neboť se jednalo

o písemnosti určené do vlastních rukou žalobce. K přímému doručení osobám zmíněným v § 17 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků však nedošlo, neboť na doručovací adrese bylo poštou zjištěno, že adresát nebyl zastižen a zásilky byly proto uloženy na poště dne 13. 12. 2007 s tím, že úložní doba patnácti dnů dle § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků uplynula dnem 28. 12. 2007. Dále tedy bylo postupováno ve smyslu shora již citovaného § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť adresát písemnosti (žalobce) nebyl na doručovací adrese zastižen.

[52] Podle § 17 odst. 5 věty první zákona o správě daní a poplatků je třeba, aby byla splněna další podmínka pro možnost uložení písemnosti v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence, a to že se adresát v místě doručení nezdržuje. Při výkladu pojmu „zdržování se“ u právnické osoby soud vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 27. 5. 2003, č. j. 6 Afs 3/2003-20, publikován pod č. 56/2004 Sb. NSS, či ze dne 6. 11. 2008, č. j. 2 Afs 89/2008-86; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), podle níž se právnická osoba v místě doručování nezdržuje, jestliže na adrese sídla, případně na adrese, kterou soudu sdělila, nebyl zastižen nikdo, kdo by byl oprávněn písemnost převzít a právnická osoba v místě doručování nevyvíjí podnikatelskou činnost prostřednictvím svých zaměstnanců či jiných osob. Kumulativně se tedy předpokládá nevyvíjení podnikatelské či jiné činnosti právnickou osobou na dané adrese a současně nepřítomnost osoby oprávněné za právnickou osobu přebírat zásilky.

[53] V dané věci sice podle relace pošty nebyl v místě a čase doručování zastižen nikdo, kdo by byl oprávněn za žalobce písemnost převzít, ovšem žalobce v provozovně vyvíjel podnikatelskou činnost, a to i ve druhé polovině prosince roku 2007, jak sám výslovně uvedl ve svém podání ze dne 26. 5. 2009. V daném případě tedy nedošlo ke kumulativnímu splnění dvou předpokladů, a to nevyvíjení podnikatelské činnosti při současné nepřítomnosti osoby oprávněné za právnickou osobu přebírat zásilky. Jelikož se tedy adresát na doručovací adrese zdržoval (ve smyslu shora uvedeného výkladu), přičemž nebyl zastižen, došlo správně k uložení doručované písemnosti v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence a příjemce byl o tomto uložení vyrozuměn. Podle § 17 odst. 5 věta druhá zákona o správě daní a poplatků nastoupila fikce doručení, a to posledním dnem patnáctidenní lhůty ode dne uložení, tedy dnem 28. 12. 2007. Tímto dnem byla obě napadená rozhodnutí žalovaného žalobci ve smyslu § 17 zákona o správě daní a poplatků doručena.

[54] Otázka nedoručení napadených rozhodnutí mohla mít zásadní vliv ohledně problematiky doměření daně v prekluzivní lhůtě. Tato lhůta v daném případě uplynula dnem 31. 12. 2007. Z uvedeného je zřejmé, že předmětné daně byly pravomocně stanoveny ještě před uplynutím prekluzivní lhůty.

[55] Pokud jde o otázku okolností, které měly vliv na plynutí prekluzivní lhůty, v předchozím svém rozsudku soud považoval za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, na jehož základě došlo k přerušení a započetí běhu nové tříleté lhůty k vyměření předmětných daní za zdaňovací období prosinec 2003, zahájení daňové kontroly v listopadu 2004, o čemž byl žalobce současně zpraven. Tříletá lhůta proto měla uplynout dnem 31. 12. 2007.

[56] Jak uvedeno níže, považuje krajský soud na základě žalobních námitek zmíněnou daňovou kontrolu jako celek a od samého počátku za nezákonnou. K nezákonnému úkonu správce daně nelze z hlediska § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přihlížet. Přesto soud setrval na svém závěru, že v souzené věci uplynula prekluzivní lhůta k vyměření předmětných daní dnem 31. 12. 2007. Jak totiž plyne z protokolu ze dne 19. 1. 2004, č. j.

1866/04/311930/3219, ještě před zahájením uvedené daňové kontroly správce daně (Finanční úřad ve Veselí nad Moravou) provedl u žalobce místní šetření ohledně inventury lihu, a to ve dnech 5. 1. 2004 v sídle žalobce Velká nad Veličkou 883, a ve dnech 6., 7. a 19. 1. 2004 v provozovně žalobce Mutěnice, Brněnská 873. Toto místní šetření bylo relevantním zjišťovacím úkonem správce daně způsobilým ovlivnit daňové povinnosti žalobce týkající se zdaňovacího období měsíce prosince 2003, učiněným vůči daňovému subjektu, k jehož správě daní je místně příslušný.

[57] Žalobce sice tento úkon v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jakož i v žalobě, napadal pro nezákonnost s tím, že byl učiněn místně nepříslušným správcem daně, tato námitka však není důvodná. Podle § 3 odst. 2 zákona o územních finančních orgánech, ve znění účinném do 31. 12. 2005, je k provádění úkonů podle zvláštního právního předpisu (zákon o lihu) při výrobě, úpravě, skladování a evidenci lihu místně příslušný územní finanční orgán, v jehož obvodu působnosti je lih vyráběn, upravován, skladován a evidován. Zde je nutno souhlasit se žalobcem, že k provádění úkonů podle zákona o lihu byl v případě provozovny umístěné v Mutěnicích místně příslušným Finanční úřad v Hodoníně. Správcem spotřební daně z lihu ohledně zdaňovacího období měsíce prosince 2003 byl však ve vztahu k žalobci podle jeho sídla Finanční úřad ve Veselí nad Moravou [§ 2 písm. f) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2003, § 140 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 1. 2004, § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, § 3 odst. 1 zákona o územních finančních orgánech]. Provedl-li tedy Finanční úřad ve Veselí nad Moravou místní šetření týkající se spotřební daně z lihu (a současně též DPH) u subjektu, jehož byl místně příslušným správcem daně, nelze o tomto úkonu hovořit jako o nezákonném, byť tak učinil mimo svůj obvod územní působnosti. To pak obzvláště za situace, kdy byl o tento úkon současně dožádán Finančním úřadem v Hodoníně. Zde se soud ztotožnil s okolnostmi odůvodňujícími vhodnost takového postupu uvedenými v napadených rozhodnutích žalovaného (na stranách 10) a spočívajícími v hospodárnosti na straně správce daně i žalobce (přímá výrobní návaznost technologických zařízení žalobce nacházejících se v obcích Mutěnice, Velká nad Veličkou, Prušánky, tedy v územní působnosti různých finančních úřadů, přičemž výsledné výrobky podléhaly spotřební dani z lihu, a předmět činnosti žalobce je zdaňován pouze u jednoho z nich, u správce daně místně příslušného dle sídla žalobce – Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou).

[58] Z uvedených důvodů tak má soud za to, že předmětné daně byly pravomocně doměřeny v rámci prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků.

[59] Dále se tedy zdejší soud zabýval ostatními žalobními námitkami. Zde se poněkud odchýlil od svého postupu při předchozím posouzení věci, kdy se (poněkud nesystemicky) zabýval primárně závěrem správce daně o vyhýbání se projednání zpráv o daňové kontrole. Nyní totiž shledal nutným přistoupit v první řadě k žalobní námitce týkající se zahájení daňové kontroly, a to zejména vzhledem k její teoreticky větší závažnosti na průběh daňové kontroly a výsledek daňového řízení, jakož i s ohledem na chronologii daňového řízení.

[60] Podstatou této námitky je tvrzení žalobce o zahájení (a provedení) daňové kontroly místně nepříslušným správcem daně. Konkrétně žalobce poukazoval na nezákonnost pověření vydaného žalovaným dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech ve prospěch Finančního úřadu Brno III. Uváděl též, že toto pověření se nevztahovalo na provedení daňové kontroly zdaňovacího období měsíce prosince 2003.

[61] Určení konkrétního správce daně oprávněného a zároveň povinného k provedení určitého daňového řízení vyplývá z pravidel o příslušnosti (věcné, místní, funkční). Pravidla místní příslušnosti (např. § 4 zákona o správě daní a poplatků) pak k provedení řízení konkretizují některého z věcně příslušných správců daně ve vztahu k jejich územní působnosti. Pouze daňové řízení vedené příslušným správcem daně odpovídá zásadě zákonnosti (§ 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Existují však i zákonné výjimky, kdy je k provedení úkonů daňového řízení oprávněn i místně nepřislušný správce daně. Tedy, okolnost provedení daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně sama o sobě nevyvolává její automatickou nezákonnost. V takovém případě je však nutno pečlivě zkoumat splnění zákonných podmínek.

[62] Problematikou aplikace § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech, ve znění účinném od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2005, se komplexním způsobem zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007-106, ve věci „FAIR PLAY TREND, a. s.“ (publ. pod č. Sb. NSS 1567/2008). Konstatoval zde mimo jiné, že toto pověření „je vnitřním konkrétním aktem správy vydávaným v rámci vztahů nadřízenosti a podřízenosti [...] nikoli dle předpisu procesního, ale na základě předpisu organizačního“. Jeho smyslem je „naplnění požadavku efektivního výkonu daňové správy z perspektivy většího územního celku, přičemž spolupráce podřízených správců daně v konkrétní věci (tedy i proti vůli místně příslušného správce daně) má svůj základ v řídicí pravomoci společně jim nadřízeného správce daně“. Vzhledem k procesnímu dopadu tohoto aktu na jednotlivě určené daňové řízení musí být součástí daňového spisu.

[63] Co se týče obsahu, musí pověření dle Nejvyššího správního soudu „bez pochyby obsahovat označení pověřujícího, místně příslušného a pověřeného orgánu, daňového subjektu, určení svěřeného úkonu a vymezení konkrétního řízení, v němž má k tomuto úkonu dojít“.

[64] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou důvodů, na jejichž základě může finanční ředitelství přikročit k realizaci své intervenční pravomoci (nesdělení či neexistenci takových důvodů však v nyní souzené věci žalobce v žalobě nenamítal, pročez se zdejší soud této otázce dále nevěnoval), a též formou pověření, přičemž shledal, že se nejedná o rozhodnutí dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ani o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Uzavřel, že „otázka ‚oprávněnosti‘ místně nepřislušného správce daně k provedení úkonů daňového řízení je jedním z předpokladů zákonnosti daňového řízení jako celku a jako taková je samozřejmým a legitimním cílem soudního přezkumu např. v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí o vyměření daně či řízení o ochraně před nezákonným zásahem“.

[65] V daném případě vyplynulo ze správního spisu, že dne 13. 11. 2003 Finanční úřad Brno III (pod č. j. 194751/03/290540/2804) požádal žalovaného o vydání pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech k provedení daňové kontroly u daňových subjektů „V. Jarošek“ a „VELPA plus s. r. o.“ V přípisu je uvedeno, že oddělení specializované kontroly Finančního úřadu Brno III připravuje na základě podnětu Finančního úřadu v Hodoníně daňovou kontrolu u daňového subjektu „V. J.“. Vzhledem k tomu, že podnikatelská činnost tohoto subjektu je shodná a probíhá ve společných prostorách s daňovým subjektem „VELPA plus s. r. o.“, který je osobou blízkou – personálně propojenou, přičemž proběhly i vzájemné ochody mezi těmito subjekty, je potřebné ověřit správnost daňové povinnosti i u této osoby blízké. U žalobce bylo požadováno pověření k provedení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob, dani z přidané hodnoty a spotřební dani za jednotlivá období let 1999 až 2001.

[66] Téhož dne, tedy 13. 11. 2003, vydal žalovaný pod č. j. 7195b/03/FŘ/150 požadované pověření. Z jeho obsahu plyne, že Finanční ředitelství v Brně pověřilo „*Finanční úřad Brno III provedením kontroly podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, včetně dílčích úkonů procesně souvisejících, u daňového subjektu VELPA plus s. r. o.*“ Jako žalobcova místně příslušného správce daně žalovaný označil Finanční úřad ve Veselí nad Moravou.

[67] Následně, dne 19. 11. 2003, Finanční úřad Brno III zahájil na základě uvedeného pověření u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2001, 2002, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001 až září 2003 a spotřební daně za zdaňovací období leden 2001 až září 2003 (protokol o ústním jednání č. j. 195689/03/290540/6487).

[68] O téměř rok později, dne 9. 11. 2004, pak na základě téhož pověření Finanční úřad Brno III zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2003 a spotřební daně za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2003 (protokol o ústním jednání č. j. 190189/04/290540/6487). V této souvislosti se ve správním spisu nalézají též přípis ze dne 14. 9. 2004 (č. j. 162645/04/290540/6487), jímž Finanční úřad Brno III v rámci oznámení poznatků získaných v dosavadním průběhu kontroly sdělil Finančnímu úřadu ve Veselí nad Moravou zjištění informací za zdaňovací období (mj. i za prosinec 2003), jež nejsou předmětem daňové kontroly.

[69] Ještě v průběhu daňové kontroly žalobce namítal její zahájení a provádění místně nepřislušným správcem daně. Učinil tak v podání ze dne 24. 4. 2006, označeném jako „*Námitka proti podjatosti Ing. Š. – vedoucí oddělení specializované kontroly Finančního úřadu Brno III*“, v jehož rámci požadoval zrušení předmětného pověření a předání daňového řízení zpět místně příslušnému správci daně. Na toto podání reagoval žalovaný přípisem ze dne 20. 6. 2006 (č. j. 7691/06/FŘ 150), jímž návrh na zrušení pověření odmítl jako neodůvodněný. Dále žalobce proti provádění daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně protestoval v rámci seznámení se s výsledky doplněného důkazního řízení a projednání zpráv o daňové kontrole dne 19. 9. 2006 (str. 12 protokolu o ústním jednání č. j. 166896/06/290540/7151), stejně tak učinil v písemném vyjádření k výsledkům daňové kontroly ze dne 21. 9. 2006. Námitky uvedené v tomto „vyjádření“ zamítla vedoucí oddělení specializované kontroly Finančního úřadu Brno III rozhodnutím ze dne 12. 10. 2006, č. j. 178561/06/290540/2804. Uvedla, že postup je v souladu se zákonem a judikaturou.

[70] Podřazením takto zjištěného skutkového stavu zákonným podmínkám pro provedení daňové kontroly místně nepřislušným správcem daně na základě pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech (ve smyslu citované judikatury Nejvyššího správního soudu), dospěl zdejší soud k závěru o nezákonnosti zahájení a provedení předmětné daňové kontroly.

[71] Dotčené pověření ze dne 13. 11. 2003 tak v první řadě nedostatečně specifikuje zaměření úkonu, k jehož provedení byl Finanční úřad Brno III pověřen. Z pověření je tedy patrné, že Finanční úřad Brno III je oprávněn u žalobce provést daňovou kontrolu, není již však nijak zřejmé vymezení konkrétního řízení, v němž má k tomuto úkonu dojít, tedy jakých daní a jakých zdaňovacích období se má tato kontrola týkat.

[72] O tom, že požadavky kladené judikaturou Nejvyššího správního soudu na obsah pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech nejsou výrazem přepjatého

formalizmu, svědčí názorným způsobem právě postup územních finančních orgánů v nyní souzené věci. Finanční úřad Brno III (se svým oddělením specializované kontroly) dne 13. 11. 2003 požádal nadřízeného správce daně o vydání pověření k provedení daňové kontroly u žalobce s tím, že tato se bude týkat jednotlivých zdaňovacích období let 1999 až 2001. Téhož dne obdržel od žalovaného pověření postrádající specifikaci kontrolovaných daní a zdaňovacích období. Do týdne pak Finanční úřad Brno III zahájil u žalobce daňovou kontrolu zcela jiných zdaňovacích období, než sám původně požadoval (s výjimkou zdaňovacích období spadajících do roku 2001, u nichž se žádost o vydání pověření a rozsah zahájené daňové kontroly překrývaly). Už sama původní daňová kontrola zahájená dne 19. 11. 2003 tak byla z tohoto pohledu nezákonná. O to více pak nezákonností trpělo zahájení daňové kontroly předmětných daní za zdaňovací období říjen až prosinec 2003, k němuž došlo o rok později, dne 9. 11. 2004. Je zcela nepochybné, že hodlal-li Finanční úřad Brno III zahájit daňovou kontrolu i ohledně těchto zdaňovacích období, měl si vyžádat nové a řádné pověření dle § 10 odst. 3 zákona o územních finančních orgánech.

[73] Nutno uzavřít, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty a spotřební daně z lihu za zdaňovací období měsíce prosince 2003 byla u žalobce provedena správcem daně, který k ní nebyl pověřen, tedy správcem daně místně nepřislušným. V takovém případě se však jedná o vadu daňového řízení, jejíž intenzita způsobuje nezákonnost daňové kontroly a tím i nezákonnost předmětných dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí odvolacího orgánu.

[74] Za této situace, tedy při zjištění vady řízení tohoto rozsahu, soud považuje za zcela nadbytečné zabývat se dalšími žalobními body. To samozřejmě platí i o žalobních bodech týkajících se průběhu a ukončení daňové kontroly, k jejichž opakovanému posouzení byl zdejší soud vyzván kasačním soudem v jeho zrušujícím rozsudku.

VI. Závěr a náklady řízení

[75] Po provedeném řízení soud shledal, že z výše uvedených důvodů byla rozhodnutí žalovaného vydána v řízeních, v nichž došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, která mohla mít za následek nezákonná rozhodnutí o věci samé, a proto je dle § 76 odst. 1 písm. c), § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), by mohl žalovaný shledanou procesní vadu odstranit pouze novým provedením daňové kontroly. Je však zřejmé, že k dalšímu řízení již není vzhledem k prekluzi možnosti předmětné daně vyměřit časový prostor. V takovém případě by dalším krokem žalovaného mělo být jen zastavení daňového řízení.

[76] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[77] Současně zdejší soud rozhodoval na základě ustanovení § 110 odst. 3 věty první s. ř. s., podle něhož *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti*. V novém rozhodnutí, kterým se řízení končí (§ 61 odst. 1 s. ř. s.), tak krajský soud rozhoduje znovu o náhradě nákladů řízení, a to komplexně. Do těchto nákladů řízení patří jak náklady vzniklé v novém řízení před krajským soudem, tak i náklady, které

vznikly v původním řízení před krajským soudem a též náklady, které vznikly v řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady přitom tvoří jediný celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98).

[78] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v tomto případě za pět úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, replika k vyjádření žalovaného ze dne 30. 4. 2009, účast při jednání soudu dne 12. 5. 2009, podání ze dne 26. 5. 2009, vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 28. 1. 2010) ve výši 5 x 2 100 Kč, pět režijních paušálů ve výši 5 x 300 Kč a promeškaný čas strávený zástupcem žalobce cestou z místa jeho sídla v Praze k jednání u soudu v Brně dne 12. 5. 2009 a zpět v rozsahu dvanáct půlhodin ve výši 12 x 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), g), § 13 odst. 3, § 14 odst. 1 písm. a), odst. 3 citované vyhlášky], tedy celkem 13 200 Kč. Protože žalobcův advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2640 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 4 000 Kč. Celkem mu tedy vůči žalovanému byla přiznána náhrada nákladů ve výši 19 840 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 24. července 2012

Mgr. Petr Pospíšil, v.r.
člen senátu
(předsedkyně senátu JUDr. Zuzana Bystřická
nepřítomna kvůli čerpání dovolené)