



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **F plus H, s. r. o.**, se sídlem Zborovská 856/49, Třebíč, zastoupený Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní, se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2012, č. j. 29 Af 99/2010 – 65,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 28. 8. 2012, č. j. 29 Af 99/2010 – 65, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 24. 5. 2010, č. j. 7876/10-1300-701728, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti 15 rozhodnutím Finančního úřadu v Třebíči (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 1. 2008, kterými mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec 2004, leden až červen 2005 a září 2005 v celkové výši 542.633 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že se nejprve zabýval opakovanou žalobní námitkou, že se stěžovatel nevypořádal s některými odvolacími body a dospěl k závěru, že napadené správní rozhodnutí netrpí nepřezkoumatelností, neboť rozsah přezkumu odpovídal odvolacím námitkám a současně našel odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí. Dále se krajský soud zabýval otázkou zastoupení účastníka řízení v daňovém řízení. Za podstatné označil, že na daňové řízení vymezené druhem daně a zdaňovacím obdobím (u daně z přidané hodnoty) je nutno nahlížet samostatně. Žádný z úkonů, jimiž účastník řízení postupně „omezoval“ či upřesňoval rozsah plné moci udělené daňové poradkyni Ing. Jitce Routkové, se nedotýkal řízení o dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období.

Zároveň plná moc, ve znění uvedených omezení či upřesnění, neobsahovala ani konkrétní směrnice či příkazy, kterými by byla zástupkyně účastníka řízení vázána, ani přesné vymezení rozsahu zmocnění ve vztahu k daným daňovým řízením. V těchto daňových řízeních předmětná plná moc umožňovala zástupkyni činit vůči věcně a místně příslušnému správci daně všechny úkony, které by účastník řízení jinak mohl činit sám. Z tohoto pohledu je skutečnost, že zástupkyně nemohla za účastníka řízení jednat před Finančním úřadem v Liberci, nepodstatná. K další žalobní námitce ohledně nezákonnosti platebního výměru ze dne 7. 1. 2008, č. j. 1440/08/330911/3854 (zdaňovací období květen 2004), krajský soud uvedl, že mu lze dát do jisté míry za pravdu v tom, že daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2004 správce daně zahájil v okamžiku, kdy ještě nebylo ukončeno odvolací řízení proti předchozímu dodatečnému platebnímu výměru. V této souvislosti odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, v němž tento soud v odst. [21] dospěl k závěru, že tak lze postupovat. Správce daně tedy mohl provést předmětnou daňovou kontrolu. Následné rozhodnutí o odvolání proti původnímu dodatečnému platebnímu výměru tak na zákonnost napadeného rozhodnutí nemělo vliv. K námitce, že při zahájení daňové kontroly nebyly splněny podmínky ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, krajský soud uvedl, že jednal-li správce daně za skutkového stavu, který lze označit za účelové maření jeho snahy zahájit daňovou kontrolu po dobu cca jednoho a půl roku, přímo s účastníkem řízení, nutno souhlasit se stěžovatelem, že se jednalo o nutný případ ve smyslu výše uvedeného ustanovení. Pro aplikovatelnost citovaného ustanovení je v daném případě podstatné, že zástupkyně účastníka řízení dlouhodobě věděla o úmyslu správce daně zahájit daňovou kontrolu. Hodlala-li maximálně a věcně chránit práva účastníka řízení, mohla (a měla) tak činit v průběhu daňové kontroly, jejíž zahájení si mohla po konzultaci s účastníkem řízení určit, nikoli jednáním, které lze vzhledem k četnosti a opakování označit za vyhýbání se daňové kontrole. Druhou podmínkou, kterou musí správce daně při postupu podle ust. § 10 odst. 4 splnit, je vyrozumění zástupce daňového subjektu o přímém jednání správce daně s daňovým subjektem. V dané věci správce daně zástupkyni o přímém jednání s účastníkem řízení vyrozuměl přípisem ze dne 22. 5. 2007, č. j. 76607/07/330931/4216. Ani další žalobní námitku, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, krajský soud neshledal důvodnou. Z protokolu o ústním jednání ze dne 23. 5. 2007 totiž plyne, že účastník řízení byl požádán o předložení účetních a jiných dokladů vztahujících se ke kontrolovaným daním a zdaňovacím obdobím. Již tuto žádost správce daně lze považovat za faktický úkon v daňové kontrole. Tento byl navíc dne 6. 6. 2007 následován dalšími úkony - výzvami k prokázání konkrétních skutečností podle ust. § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Ani žalobní bod týkající se těchto výzev neshledal krajský soud důvodným. Z výzev bylo jednoznačně zřejmé, v rámci jakých daňových řízení byly učiněny a že účelem kontroly je správné stanovení daňové povinnosti. Naopak není zřejmé, v čem by výzvy měly být vnitřně rozporné či neurčité, jak tvrdil účastník řízení. Dále účastník řízení namítal, že dne 2. 7. 2007 do jeho sídla přijela jeho zástupkyně s doklady požadovanými správcem daně, ten se však nedostavil. I tento bod považoval krajský soud za nedůvodný. Skutečnost, že zástupkyně účastníka řízení správce daně očekávala v sídle účastníka řízení, nemůže změnit nic na tom, že do sféry správce daně se předmětné doklady nedostaly, a to nikoli jeho vinou. Řádným splněním povinností uložených ve výzvách by bylo předložení požadovaných dokladů účastníkem řízení v sídle správce daně, popř. pokud by je připravil ke kontrole ve svém sídle či na jiném vhodném místě a současně o tom správce daně

pokračování

vhodným způsobem informoval. Žádná z těchto alternativ však nenastala. Krajský soud rovněž neshledal žádné pochybení v postupu správce daně v průběhu daňové kontroly. Pokud však jde o ukončení daňové kontroly, dospěl krajský soud k závěru, že správce daně ji ukončil nezákonným způsobem, tedy podstatně porušil ustanovení o řízení před správním orgánem tak, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel zaslání zprávy zástupkyni účastníka řízení podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků odůvodnil tím, že jednání opakovaně předvolávaného účastníka řízení, resp. jeho zástupkyně, opět vykazalo znaky účelovosti, kterými se vyznačovalo již od listopadu 2005. Při hodnocení, zda se jednalo o využití jeho práv či o účelové úkony, jejichž cílem bylo vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole, je třeba hodnotit všechny úkony v průběhu řízení poté, kdy byla kontrola ukončena. Správce daně k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole předvolal účastníka řízení i jeho zástupkyni dvakrát. Z hlediska posouzení vyhýbání se daňového subjektu projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole krajský soud považoval za relevantní pouze jednání jeho zástupkyně. Ta se z prvního jednání omluvila přípisem ze dne 30. 10. 2007 z důvodu účasti na již dříve zaplaceném školení, přičemž ze správního spisu není patrné, že by správce daně tuto omluvu neakceptoval. Z druhého jednání se omluvila až následně s tím, že si datum jednání omylem poznamenala na jiný den. V takovém případě však podle krajského soudu nebyly naplněny zákonné podmínky pro závěr správce daně, že se účastník řízení projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Obrat „*se jejímu převzetí a projednání vyhýbá*“ užitý zákonodárcem v ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků totiž svědčí nutnosti jisté míry opakovanosti takového jednání. Proto se krajský soud zabýval charakterem omluv z jednání. Na jedné straně lze totiž „vyhýbání se“ shledat i v případě, kdy daňový subjekt na předvolání opakovaně reaguje omluvami, ale v takovém případě musí správce daně svůj závěr o účelovosti těchto omluv náležitě zdůvodnit. Na druhé straně je nutno připustit, že mohou existovat legitimní důvody, pro něž se daňový subjekt, i opakovaně, nemůže ke správci daně dostavit. Takovým důvodem je i „již dříve zaplacené celodenní školení“, jímž zástupkyně účastníka řízení odůvodnila svoji neúčast u prvního jednání dne 31. 10. 2007. Hodlal-li správce daně tuto omluvu zpochybnit, nic mu nebránilo v tom, aby zástupkyni vyzval k doložení její účasti na takovém školení. Naopak omluvu z jednání dne 28. 11. 2007, byť lidsky pochopitelnou, lze považovat z hlediska posouzení otázky „vyhýbání se“ za nedostatečnou, obsahující onen element účelovosti. Správce daně tak zprávu o daňové kontrole zaslal účastníkovi řízení předčasně. Proto měl při zohlednění práv daňového subjektu předvolat jeho zástupkyni k projednání a převzetí zprávy ještě jednou. V tomto předvolání pak měl účastníka řízení, i vzhledem k pochybnostem vyjádřeným v podání (omluvě) jeho zástupkyně ze dne 29. 11. 2007, poučit o stavu řízení a o eventualitách případného dalšího procesního postupu. Na uvedeném nic nemění ani to, že stěžovatel účelovost jednání posuzoval i z hlediska jednání účastníka řízení a jeho zástupkyně při zahajování kontroly. Další pochybení správce daně krajský soud shledal také v tom, že ze zaslání zprávy o daňové kontrole skutečně nevyplývá, zda byla zaslána k pouhému seznámení se s jejím obsahem, nebo zda již byla zaslána ve smyslu ust. § 16 odst. 8 poslední věta zákona o správě daní a poplatků. Jednotlivá poučení obsažená v části IV. zprávy o daňové kontrole, uvedená zcela mechanicky a bez konkrétního vztahu k dané věci, působí v tomto kontextu matoucím dojmem. Tato informační nedostatečnost nemohla být nahrazena tím, že případné zaslání zprávy o daňové kontrole poštou správce daně avizoval v předvolání na jednání dne 28. 11. 2007. Krajský soud tedy shledal, že účastník řízení nebyl seznámen s obsahem zprávy o

daňové kontrole před jejím projednáním, přičemž k jejímu projednání následně ani nedošlo. Zároveň však nebyly splněny podmínky stanovené v ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků pro zaslání zprávy poštou. Tato vada pak mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, protože k ukončení daňové kontroly a následnému doměření daňové povinnosti došlo bez předložení důkazních prostředků a daňových dokladů účastníkem řízení. K předložení těchto dokladů a doložení daňové povinnosti byl účastník řízení řádně vyzván (dne 6. 6. 2007), přičemž na tuto výzvu relevantním způsobem nereagoval. Ještě v rámci projednání zprávy o daňové kontrole však mohl svůj přístup k věci napravit, zejména se k věci vyjádřit a v náhradní lhůtě požadované doložit. O tuto možnost však byl postupem správce daně připraven.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., ve které uvedl, že z ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků plyne správci daně povinnost seznámit daňový subjekt s výsledkem daňové kontroly a umožnit mu, aby se k tomuto výsledku vyjádřil, případně navrhl jeho doplnění tak, aby mohla být zpráva projednána. Toto právo prolamuje citovaný zákon v případě vymezeném odst. 8 citovaného ustanovení, kdy daňový subjekt odmítne zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá. Za této situace může správce daně postupovat podle ust. § 16 odst. 8 věty poslední zákona o správě daní a poplatků a zprávu může daňovému subjektu odeslat v poštovní zásilce s doručenkou. Výklad pojmu „projednání se vyhýbá“ je nutno posuzovat vždy v konkrétním případě ve vztahu ke všem relevantním okolnostem. Pouze takový výklad odpovídá krajským soudem citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2007, č. j. 2 Afs 202/2005 - 61, který si sám zvolil jako výchozí a základní interpretační pravidlo. Úvahy, že k závěru „vyhýbání se“ nelze dospět, když tato činnost není opakovanou více jak „xkrát“ jsou účelové, formalisticky silně jdoucí nad rámec jak jazykového, tak především významového výkladu účelu předmětného ustanovení. Institut předvolání podle ust. § 29 zákona o správě daní a poplatků je nástrojem, který slouží správci daně k zajištění účelu a řádného průběhu daňového řízení. Nemůže být proto devalvován svou bezzubostí v případech, kdy daňový subjekt, ať už s omluvou či bez omluvy, brání hladkému průběhu řízení či jej přímo ohrožuje. Principem omluvy proto musí být vážnost důvodu, který předvolané osobě brání dostavit se, který je svou povahou důvodem objektivně existujícím, neovlivnitelným vůlí předvolané osoby. Zejména pracovní neschopnost uznaná lékařem, ošetřování člena rodiny, dovolená plánovaná s časovým předstihem, událost rodinné povahy (svatba, pohřeb), účast na jiném řízení či soudem nařízeném jednání, tj. okolnosti nahodilé či plánované, vždy však doložené a doložitelné jak před jednáním ve snaze najít vhodný termín náhradní, tak i po jednání v případě nahodilosti, ale opět se stejnou snahou. Běžné pracovní či soukromé aktivity, které postrádají jakoukoliv snahu se jednání ve vhodném termínu účastnit, a náhle se kryjí s termíny navrženými správcem daně, či nedoložená tvrzení výše uvedené charakteristice vážnosti důvodů ani institutu samotného nesvědčí. Podstatné je, aby bylo patrné, k čemu má předvolání sloužit a jaké důsledky mohou být s jeho nesplněním spojeny. V případě opakovaných předvolání a opakovaném poučení o všech důsledcích pro osoby předvolané včetně dopadu do dalšího způsobu vedení řízení, nelze v případě pokračující nesoučinnosti již pro informovanost subjektu udělat více, pokud sám nemá zájem se na správném stanovení své daňové povinnosti podílet. Pak záleží na správním uvážení, jak reakce předvolaných osob správce daně vyhodnotí, což se následně projeví i ve způsobu

pokračování

rozhodování. V žádném případě nelze připustit, aby tento zjišťovací institut existoval v právním řádu pouze pro forma, ale v praxi funguje pouze u těch subjektů, pro které je jeho intenzita dostatečně motivující ke spolupráci se správcem daně. Přesto se zástupkyně účastníka řízení nedostavila, s omluvou ex post z důvodu „účasti na již dříve zaplaceném školení“ či s tím, „že si datum jednání omylem poznamenala na jiný den“. Pokud by účastník řízení či jeho zástupkyně v souvislosti s předvoláními směřujícími k ukončení daňové kontroly navrhli náhradní termín, pak by jej správce daně „rád“ akceptoval. To však neučinil nikdo z nich ani jednou. Nelze spojit nezákonnost postupu správce daně při ukončení kontroly pouze s tím, že si nevyžádal prokázání důvodu omluvy, u níž má krajský soud za to, že výše uvedené rysy vážnosti „může případně“ obsahovat, či subjektu výslovně nesdělil svůj úmysl ji neakceptovat. Tato skutečnost nemůže mít automaticky za následek, že k uvedenému jednání účastníka řízení již nelze přihlížet při hodnocení jeho následného postupu při ukončení kontroly z hlediska naplnění předpokladu „projednání se vyhýbá“. Ze zprávy o kontrole č. j. 104953/07/330931/4216, jsou přezkoumatelným způsobem seznatelné úkony správce daně činěné jeho pracovníky vůči daňovému subjektu, z nichž je patrné, že se daňový subjekt daňové kontroly aktivně neúčastnil, se správcem daně nespolupracoval, ačkoliv veškeré písemnosti mu byly řádně doručeny. Je víc než patrné, že se u účastníka řízení nejedná o efektivní a konstruktivní přístup k plnění povinností při respektování základních zásad daňového řízení podle § 2 zákona o správě daní a poplatků. Uvedené konstatoval i krajský soud ve vztahu k ostatním jednotlivým žalobním tvrzením účastníka řízení, jež směřovala do předmětné daňové kontroly. Je-li v souladu s ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků odeslaná zpráva o daňové kontrole poštou, je den jejího doručení „dnem jejího podpisu“ a dnem ukončení daňové kontroly. Jsou-li naplněny zákonné podmínky pro závěr „projednání se vyhýbá“, nelze dedukovat úvahu, že „ze zasláné zprávy o daňové kontrole skutečně nevyplývá, zda byla zaslána k pouhému seznámení se žalobce s jejím obsahem (...) nebo zda již byla zaslána ve smyslu poslední věty § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků“ když navíc o postupu podle ust. § 16 odst. 8 poslední věta zákona o správě daní a poplatků byl předem účastník řízení výslovně poučen v rozhodnutí, kterým byl k ústnímu jednání, jehož předmětem mělo být projednání zprávy o daňové kontrole, předvolán. Je pravdou, že závěr zprávy o kontrole (bod IV.) pracovníci správce daně ponechali v plném znění bez úpravy tak, jak byla zpráva připravena k projednání, a to proto, že daňový subjekt měl zákonnou možnost ještě ústního jednání, k němuž byl předvolán, využít, vznést svoje připomínky, návrhy, resp. předložit jiný důkazní materiál. Závěr zprávy, jenž nereaguje na skutečnost, že tak daňový subjekt neučinil, obsahuje pouze formulační nedostatek, který svým významem a charakterem nemůže zpochybnit faktickou stránku věci a nezákonnost ukončení daňové kontroly. Z výše uvedených skutečností je dostatečně patrné, že daňová kontrola byla zahájena způsobem předpokládaným zákonem a ukončena dne 3. 12. 2007 doručením zprávy o jejím výsledku v souladu s ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, aniž by daňový subjekt trval na jejím projednání. Krajský soud fakticky vychází ze skutečnosti, že činil-li účastník řízení obstrukce v okamžiku zahájení daňové kontroly, poté i v jejím průběhu, čímž došlo k „časové přetržce několika měsíců“, je stěžovatel povinen mu poskytnout prostor pro tyto obstrukce ve stejném rozsahu i v okamžiku ukončení daňové kontroly, aby svému postupu dodal „alespoň určitou míru konzistence“ a jeho přístup, tedy závěr o „účelovosti jednání žalobce z hlediska předchozí pasivity“ by byl „jistě relevantní“. S tímto vymezením se stěžovatel nemůže ztotožnit. Je zcela legitimní, pokud postupoval v daňovém řízení v souladu s logikou empirické zkušenosti. Ze všech

procesních úkonů správce daně je jednoznačně patrné, že v rámci dobré správy vyčerpal od 21. 10. 2005 do 29. 11. 2007 všechny zákonné prostředky, které zákon o správě daní a poplatků nabízí při standardním způsobu vedení řízení za účelem dosažení cíle zjistit a prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňový subjekt, ať už přímo či prostřednictvím své zástupkyně, nejen že nevyužil prostor, který mu správce daně nabízel, ale aktivně, a poměrně i úspěšně, se jednání před správcem daně bránil. Na základě výše uvedených skutečností, úkonů správce daně, účastníka řízení, resp. jeho zástupkyně, dospěl stěžovatel k závěru, že byl zákonný požadavek „vyhýbání se“ ve smyslu ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, zcela naplněn. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě podané kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s právním názorem krajského soudu ohledně výkladu a aplikace ust. § 16 odst. 8 věta poslední zákona o správě daní a poplatků.

Podle obsahu správního spisu bylo dne 11. 10. 2007 účastníkovi řízení doručeno předvolání na den 31. 10. 2007 ve věci projednání a předání zprávy o výsledku daňové kontroly. Účastník řízení se z jednání omluvil z důvodu služební cesty mimo Třebíč podáním předaným k poštovní přepravě dne 30. 10. 2007 a doručeným správci daně dne 31. 10. 2007. Zástupkyni účastníka řízení bylo předvolání v téže věci doručeno dne 26. 10. 2007. Zástupkyně účastníka řízení se z jednání omluvila přípisem ze dne 30. 10. 2007, který byl správci daně doručen téhož dne z důvodu účasti na již dříve zaplaceném školení. Rozhodnutími ze dne 2. 11. 2007 správce daně předvolal účastníka řízení a jeho zástupkyni za stejným účelem na den 28. 11. 2007. Účastníkovi řízení bylo předvolání doručeno fikcí dne 21. 11. 2007 a účastník řízení na ně nijak nereagoval. Zástupkyni účastníka řízení bylo předvolání doručeno dne 13. 11. 2007. Zástupkyně účastníka řízení se k jednání nedostavila a podáním ze dne 29. 11. 2007, doručeným správci daně dne 7. 12. 2007, se omluvila s tím, že si předvolání zapsala na jiný den. Současně však uvedla, že jí není známo, proč byla předvolána k projednání a předání zprávy o daňové kontrole, když žádná kontrola dosud neproběhla, a dále, že doposud nebyla informována o zahájení kontroly, protože jí byla doručena pouze výzva k předložení dokladů, které vyhověla dne 2. 7. 2007. Následně dne 13. 12. 2008 byla zástupkyni účastníka řízení doručena poštou zpráva o výsledku daňové kontroly ze dne 10. 9. 2007, č. j. 104953/07/330931/4216.

Podle ust. § 16 odst. 8 poslední věta zákona o správě daní a poplatků odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Citované ustanovení tak umožňuje odeslat zprávu o daňové kontrole, aniž by byla správcem daně s daňovým subjektem projednána pouze ve dvou taxativně stanovených případech. Jednak v případě, že daňový subjekt odmítne zprávu převzít a jednak tehdy,

pokračování

že se jejímu převzetí a projednání vyhýbá. Z citovaného ustanovení tak vyplývá, že „vyhýbání se“ je nutné důsledně vztáhnout pouze k fázi daňového řízení, kdy je daňová kontrola před ukončením a správce daně má povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky svých zjištění, která učinil v průběhu kontroly. Za tím účelem předvolává daňový subjekt, nebo jeho zástupce, k projednání a převzetí zprávy o výsledku daňové kontroly. Skutečnost, že se daňový subjekt, resp. jeho zástupce, cíleně vyhýbá zahájení daňové kontroly a je zcela pasivní i v jejím průběhu, nelze při aplikaci ust. § 16 odst. 8 věta poslední zákona o správě daní a poplatků zohlednit. Pokud správce daně hodlá postupovat v souladu s tímto ustanovením, musí nejprve řádně posoudit jednání daňového subjektu, popř. jeho zástupce, právě a jen v souvislosti s projednáním zprávy. To znamená vyhodnotit odůvodněnost každé omluvy a vyžadovat prokázání tvrzených skutečností.

V daném případě měl tedy správce daně vyzvat zástupkyni účastníka řízení k prokázání, kdy se přihlásila na školení, kdy jej zaplatila a zda se také skutečně dne 31. 10. 2007 tohoto školení zúčastnila. Na základě takto získaných informací pak měl správce daně vyhodnotit relevanci její omluvy. Pokud by oprávněně dospěl k negativnímu závěru, pak mu nic nebránilo, vzhledem k povaze druhé omluvy, postupovat podle ust. § 16 odst. 8 věta poslední zákona o správě daní a poplatků. Správce daně však tímto způsobem nepostupoval a důvodnost první omluvy konkludentně akceptoval, když předvolal zástupkyni účastníka řízení k dalšímu projednání zprávy o daňové kontrole. Za této situace je právní názor krajského soudu o předčasnosti zaslání zprávy o daňové kontrole v poštovní zásilce s doručenkou zcela správný, neboť zákonodárcem užitý pojem „vyhýbá se“ svědčí o nutnosti opakování obstrukčního jednání daňového subjektu, což nebylo v předmětné věci prokázáno. Za nedostatečnou omluvu by totiž bylo možno posoudit pouze omluvu zástupkyně účastníka řízení ze dne 29. 11. 2007, která byla správcem doručena až dne 7. 12. 2007. Vzhledem k tomu, že nelze při aplikaci ust. § 16 odst. 8 věta poslední zákona o správě daní a poplatků zohlednit jednání zástupkyně účastníka řízení v předchozích fázích daňové kontroly, nelze dospět k závěru o opakování obstrukčního jednání, neboť se by tak stalo pouze jednou. Skutečnost, že v předvolání ze dne 2. 11. 2007, č. j. 120287/07/330931/4216, bylo uvedeno poučení, že *„Vaše nedostavení se bude dále posuzováno správcem daně podle § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění, jako snaha vyhnout se projednání a převzetí zprávy o výsledku daňové kontroly a proto bude tato zpráva odeslána v poštovní zásilce s doručenkou na adresu daňové kanceláře Ing. Jitky Routkové, Komenského 87, 460 01 Liberec 1.“*, je právně irelevantní, protože nelze bez dalšího předem předjímat, že neúčast při projednání zprávy o daňové kontrole bude mít charakter obstrukčního jednání a z toho vyvozovat důsledky, a to navíc za situace, kdy první omluva zástupkyně účastníka řízení byla konkludentně akceptována.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků

náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi řízení žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. září 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu