



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Martina Kopy, ve věci

žalobkyně: **P. P.**  
zastoupený advokátkou JUDr. Martinou Švejdovou  
sídlem Svaté Anežky České 32, 530 02 Pardubice

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2021, č. j. 16576/21/5300-22442-713080,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 6. 2021, č. j. 16576/21/5300-22442-713080, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč, a to k rukám jeho advokátky JUDr. Martiny Švejdové do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

- I. **Vymezení věci**

1. Krajský soud v Brně obdržel dne 9. 8. 2021 žalobu, kterou se žalobce domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil správnost rozhodnutí (platebního výměru) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 10. 2020, č. j. 4493440/20/3002-50523-711759, na pokutu ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení za období červen 2020 ve lhůtě stanovené výzvou č. j. 3677119/20/3002-50523-711759 (dále jen „Výzva“), která byla dle platebního výměru doručena dne 22. 8. 2020 zákonnou fikcí do datové schránky fyzické osoby L. K.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobce namítá, že nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Výzva nebyla řádně doručena, nebyla doručena fikcí.
3. Ing. K. (dále také „zástupkyně“) je podnikající fyzickou osobou. Poskytuje činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence. Měla plnou moc pro zastupování a jednání se správcem daně. V plné moci je uvedeno IČ zástupkyně Ing. L. K., adresa místa jejího podnikání, a ID její datové schránky: X – datové schránky podnikající fyzické osoby (dále též „DS PFO“). Zástupkyně tak projevila vůči správci daně vůli, aby bylo doručováno do DS PFO. Byl aplikovatelný § 19 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen „správní řád“). Pokud by zástupkyně písemnost podala z datové schránky soukromé, nebyla by přijata. Roku 2018 přihlásila žalobce k registraci k DPH, každý měsíc posílá daňové přiznání k DPH a kontrolní hlášení, a to z DS PFO. Správce daně veškerá podání žalobci zasílá DS PFO. Výjimkou byla Výzva, která byla zaslána do datové schránky (soukromé) fyzické osoby L. K. (dále též „DS FO“) a dále výzva v říjnu 2020, č. j. 4316943/20/3002-50523-711759, v jiné věci.
4. Datové zprávy jsou uchovávány po dobu 3 měsíců, zástupkyně tak nemá datové zprávy zasláné správcem daně do DS PFO z období před srpnem 2020. Žalobce soudu navrhuje učinit dotaz na správce daně stran způsobu doručování zástupkyni a dotaz, z jaké datové schránky zasílala zástupkyně podklady ve věcech žalobce. Postupem správce daně byla porušena zásada legitimního očekávání, že veškeré písemnosti budou doručovány do DS PFO. To bylo založeno v důsledku předchozí praxe doručování. Pokud se správce daně rozhodl postupovat jinak bez upozornění žalobce, představuje to znak libovůle. Zástupkyně DS FO nevyužívá. V době doručování Výzvy neměla přístupové údaje (ty obdržela až v polovině října 2020), byla zřizována z důvodu jejího delšího pobytu v zahraničí. Nemá zřízení službu zaslání upozornění na email. Neměla možnost se s Výzvou seznámit. Doručením fikcí lze mít písemnost za doručenu pouze pokud doručení proběhlo zákonným způsobem. Pokud by se zástupkyně s dokumentem seznámila, reagovala by na něj. U obou datových schránek zástupkyně je nepřehlédnutelný rozdíl v identifikačních údajích. Není zřejmé, z čeho správce daně dovodil, že se jedná o totožnou osobu.
5. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) ze dne 22. 3. 2017, č. j. 3 Afs 63/2016-36. Do jednotlivých typů datových schránek lze řádně doručovat pouze dokumenty související s činností či postavením držitele datové schránky. Dále uvádí § 17 odst. 1 věty druhé zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“). Povaha písemnosti musí odpovídat typu datové schránky, do níž má být doručováno. Zástupkyně nevystupovala jako soukromá fyzická osoba ve své osobní věci, ale jako zástupce daňového subjektu. V případě

Výzvy se nejednalo o dokument vydaný v její osobní záležitosti. Jedná se o obdobný případ jako o doručování písemnosti advokáta – pokud má být doručováno advokátovi jako zástupci, je třeba doručovat přímo do datové schránky advokáta. Pokud je doručeno do nesprávné datové schránky, platí princip materiálního doručení. Pokud adresát zásilku fakticky neobdržel, doručena není a nemůže být doručena ani fikcí. Uvedený výklad zohledňuje účel doručování písemností. Toto vyplývá např. z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 7 Afs 60/2015, 1 Afs 148/2008, Nejvyššího soudu sp.zn. 23 Cdo 1850/2015 a Ústavního soudu např. ze dne 28. 2. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3807/11.

6. Žalobce podal prostřednictvím zástupkyně kontrolní hlášení za měsíc červen 2020 dne 25. 9. 2020, bez toho, aniž by jemu či Ing. K. byla Výzva řádně doručena. S Výzvou se tak mohla seznámit nejdříve v měsíci říjnu 2020, kdy však již bylo kontrolní hlášení podáno. Do DS PFO byl pak již v souladu se shora uvedeným doručen platební výměr, jenž byl správcem daně odeslán dne 4. 11. 2020 a tentýž den si jej Ing. K. vyzvedla a byl doručen. Je zřejmé, že je to datová schránka, kterou Ing. K. pravidelně kontroluje. Jsou do ní doručovány písemnosti klientů, které jí udělí plnou moc jednat za ně před správcem daně.
7. Vzhledem k uvedenému navrhl žalobce, aby soud napadené rozhodnutí, stejně jako platební výměr, zrušil.

### III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. Z plné moci jednoznačně nelze dovodit, že by zástupkyně projevila vůli správci daně, že má být doručováno do DS PFO. Datová schránka Ing. K. náleží, není relevantní, z čeho správce daně usoudil, že DS FO patří totožné osobě. Je zapotřebí vnímat rozdíl mezi účetním a daňovým poradcem. Zastupování daňových subjektů může jako podnikatelskou činnost vykonávat pouze daňový poradce (či advokát). Pokud je zplnomocněn k zastupování účetní, zastupování je považováno za osobní záležitost. Doručování do DS FO plně odpovídá roli Ing. K. a není tak v rozporu se žalobcem zmiňovaným rozsudkem NSS č. j. 3 Afs 63/2016-36. Není rozhodné, že byl následně vydaný platební výměr doručován nesprávně do DS PFO. K doručení došlo na základě přihlášení oprávněné osoby. Žalobce snaží navodit dojem, že správce daně písemnosti vždy doručoval do DS PFO, ve skutečnosti tomu tak není. Z předkládaného Výpisu běžných vlastních písemností (z EPI) ze dne 11. 10. 2021 (dále též „Výpis“) toto nevyplývá. Naopak, praxe správce daně při doručování nemohla založit legitimní očekávání žalobce (resp. Ing. K.), že budou písemnosti ve vztahu k žalobci doručovány do DS PFO. Skutečnost, že Ing. K. nepřistupuje ke správě své DS FO řádně, nemůže být přičítána k tíži správci daně. Není relevantní, z jaké datové schránky činila podání Ing. K. vůči správci daně. Rozhodující je totožnost podatele.
9. Vzhledem k výše uvedenému navrhl, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

### IV. Replika žalobkyně

10. V replice žalobce v podstatě opakuje své závěry. Od 18. 7. 2018 bylo správcem daně doručováno do DS PFO, jak vyplývá z Výpisu, a to do března 2019. Dne 8. 3. 2019 bylo poprvé doručováno do DS FO (bylo doručeno fikcí). Z Výpisu sice vyplývá, že od března 2019 do srpna 2020 byla většina písemností doručována zástupkyni do DS FO, ale ty byly doručeny fikcí po uplynutí lhůty. Pouze u písemností doručovaných dne 12. 7. 2019, 6. 9. 2019 a 4. 12. 2019 je dle Výpisu datum doručení dřívější. Ing. K. si není vědoma toho, že by se do datové schránky přihlašovala. Pokud by datové zprávy byly doručeny přihlášením

oprávněné osoby, pak se mohla zástupkyně oprávněně domnívat, že jde ze strany správce daně o omyl. Správce daně měl zástupkyni upozornit na změnu v postupu doručování s tím, že pokud chce nadále doručovat do DS PFO, má tuto vůli projevit. Po 8. 3. 2019 bylo zástupkyni doručováno do obou datových schránek. Postup při doručování nebyl předvídatelný, byl zmatečný a překvapivý. Zastupování účetní nelze považovat za osobní záležitost zástupkyně. Zastupování bylo činěno v souvislosti s podnikáním. Žalovaný doručování ze strany správce daně zlehčuje. Zástupkyně si vyžádala potvrzení z Ministerstva vnitra, že žádala o obnovu přihlašovacích údajů. Nelze tvrdit, že není relevantní, zda Ing. K. datovou schránku využívala a měla k ní i přístupové údaje. Žalovaný hovoří o lhotejném přístupu zástupkyně k DS FO, sám správce daně však postupoval vůči zástupkyni v rozporu s principy dobré správy.

11. Není jasné, proč by DS FO měla plnit „zbytkovou“ funkci, proč by rovněž do ní neměly být doručovány písemnosti (nesouvisející s podnikáním) určené daňovému subjektu jako majiteli schránky, ale i písemnosti určeny jinému daňovému subjektu. Pokud by byl správný názor žalovaného, bylo by přílehavější a předvídatelnější zasílat písemnosti týkající se třetích osob zastoupených zástupcem poštovními službami. Bez ohledu na to, zda je výklad žalovaného v souladu se zákonem a zda je s ním v souladu i metodický pokyn GFŘ, praxe v doručování zástupkyně byla u správce daně po určitou dobu jiná. Nelze tvrdit, že správce daně postupoval při doručování předvídatelně a v souladu s očekáváním zástupkyně.

#### V. Duplika žalovaného

12. Ing. K., byť nepravdělně, vybírala i DS FO. To může stěžít vyvrátit tvrzení, že si této skutečnosti není vědoma. Praxe správce daně při doručování nemohla založit legitimní očekávání v žalobcem tvrzeném smyslu. Žalovaný se neztotožňuje s tím, že ze skutečnosti, že byl zástupkyni ve dnech 30. 1. 2019 a 15. 10. 2020 zaslán „aktivační link za účelem vydání nových přístupových údajů do DS FO“, vyplývá, že tato neměla v roce 2020 přístupové údaje do DS FO. Sám žalobce uvádí, že z doplněných informací není zřejmé, v jakém období Ing. K. přístupové údaje měla. Současně však uzavírá, že je z uvedených skutečností jisté, že minimálně v roce 2020 je neměla. Takový závěr je absurdní. Z toho, že bylo zástupkyni do DS FO v průběhu roku 2020 doručováno fikcí, nelze dovodit, že by se do DS FO nepřihlašovala (mohla se přihlašovat po uplynutí fikce doručení). Nedokládá to ani, že by svoje přístupové údaje do DS FO neměla. Je stěžejní, že Výzva byla doručována správně. Liknavý přístup Ing. K. nelze přičítat k tíži žalovaného. I kdyby skutečně zástupkyně přístupovými údaji po nějakou dobu nedisponovala, nemělo by to vliv na zákonnost doručení písemností do DS FO.

#### VI. Další průběh řízení

13. Podáním ze dne 28. 3. 2023 žalovaný navrhl soudu přerušeni řízení, neboť podal podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 21. 3. 2023, č. j. 10394/23/5300-22442-713080. Dne 22. 6. 2023 zaslal žalovaný zdejšímu soudu Sdělení záměru uspokojit žalobce změnou nebo zrušením rozhodnutí č. j. 21827/23/5100-41454-712984. V této písemnosti sdělil, že Generální finanční ředitelství neshledalo důvod pro nařízení přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí. S ohledem na to žalovaný soud vyrozuměl o tom, že má záměr uspokojit žalobce postupem podle § 124 odst. 1 daňového řádu, pročež požádal o stanovení lhůty ve smyslu § 62 odst. 2 s.r.s., a to do 31. 8. 2023.

14. Soud usnesením ze dne 20. 7. 2023, č. j. 29 Af 54/2021-78, poskytl žalovanému lhůtu 7 týdnů k vydání nového rozhodnutí ve věci a oznámení tohoto vydání žalobci a soudu. Rozhodnutím ze dne 14. 8. 2023, č. j. 27361/23/5300-22442-713080 žalovaný napadené rozhodnutí změnil tak, že pokutu stanovil ve výši 25 000 Kč.
15. Žalobce posléze dne 25. 8. 2023 a dne 6. 9. 2023 zaslal soudu Sdělení, že novým rozhodnutím nebyl uspokojen, protože trvá na podané žalobě a jejím věcném projednání soudem. Dále žalobce nad rámec sdělil, že změna právní úpravy týkající se snížení výše pokuty u plátců fyzických osob z 50 000 Kč na polovinu představuje další důvod, pro který je žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nezákonné. K pozdější právní úpravě je třeba přihlídnout i v rámci daného soudního řízení. O tento důvod žalobce rozšiřuje své žalobní body.

## VI. Ústní jednání

16. Dne 13. 12. 2023 proběhlo ve věci ústní jednání za přítomnosti žalovaného. Žalobce ani jeho advokátka se nedostavili, advokátka neúčast omluvila s tím, že odkázala na písemná podání ve věci. Soud při jednání doplnil dokazování listinou, kterou soudu doručil žalovaný. Jednalo se o listinu nazvanou „výpis běžných vlastních písemností s adresáty písemností“. Adresátem byla vždy L. K.

## VII. Posouzení věci soudem

17. Krajský soud v Brně (dále jen „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
18. Podstatu nyní projednávané věci tvoří námitka žalobce zpochybňující správnost postupu daňových orgánů doručení Výzvy do DS FO a zda Výzva byla řádně doručena.
19. Předně soud uvádí, že žalovaný po neshledání důvodu pro přezkum napadeného rozhodnutí Generálním finančním ředitelstvím postupoval dle § 124 odst. 1 daňového řádu, kdy změnil rozhodnutí k uspokojení žalobce. Dle odst. 2 tohoto ustanovení provede přezkumné řízení k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, v nynější situaci tedy žalovaný. Soud akcentuje, že postup dle § 124 daňového řádu nebyl v nynějším řízení vhodně zvolen, neboť žalobce měl námitky odlišné od změny právní úpravy, které v rámci přezkumného řízení žalovaný nemohl zohlednit.
20. Řízení o žalobě tedy pokračuje, přestože žalovaný původní rozhodnutí změnil, neboť se žalobce necítí uspokojen. Zdejší soud tak pokračuje v řízení o žalobě proti původnímu rozhodnutí a přistoupí k meritornímu rozhodování, přičemž ke změně napadeného rozhodnutí nepřihlíží.
21. Dle § 17 odst. 1 zákona o elektronických úkonech, pokud má fyzická osoba či podnikající fyzická osoba zpřístupněnou datovou schránku a umožňuje-li to povaha dokumentu, doručuje dokument orgán veřejné moci této osobě prostřednictvím datové schránky. Dle § 17 odst. 3 tohoto zákona: *Dokument, který byl dodán do datové schránky, je doručen okamžikem, kdy se do datové schránky přihlásí osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k dodanému dokumentu.*

22. Dle § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech: *Nepřihlásí-li se do datové schránky osoba podle odstavce 3 ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byl dokument dodán do datové schránky, považuje se tento dokument za doručený posledním dnem této lhůty.*
23. Dle § 41 odst. 1 daňového řádu: *Má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.*
24. Dle § 101c ZDPH je každý plátce daně povinen podat kontrolní hlášení, pokud splní některou z podmínek. Mezi ně patří dle písm. a) uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijetí úplaty přede dnem uskutečnění tohoto plnění nebo dle písm. b) přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytnutí úplaty přede dnem uskutečnění tohoto plnění. Kontrolní hlášení se v případě fyzické osoby podává ve lhůtě pro podání daňového přiznání, přičemž tuto lhůtu nelze prodloužit (viz ust. § 101e ZDPH).
25. Dle § 101g ZDPH, [n]ebylo-li podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy; i pokud plátci povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla, sdělí tuto skutečnost v této lhůtě správci daně prostřednictvím kontrolního hlášení.
26. Dle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH má plátce daně povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč, nepodá-li kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě. O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně dle ust. § 101h odst. 4 ZDPH platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je dle ust. § 101h odst. 5 ZDPH splatná do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o pokutě.
27. Novelou účinnou od 1. 1. 2023 došlo ke změně, a to v § 101h odst. 2 ZDPH, dle kterého je výše pokuty poloviční, je-li plátce daně fyzickou osobou. Jak soud již uvedl výše, žalovaný změnil své původní rozhodnutí tak, že žalobci vyměřil namísto pokuty 50 000 Kč, pokutu ve výši 25 000 Kč. Žalovaný tak aplikoval později příznivější právní úpravu pro žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46, publikované pod č. 3528/2017 Sb. NSS). Jelikož však soud nemůže přihlížet k novému rozhodnutí žalovaného, přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný tak vydá nové rozhodnutí, nyní již nikoli nesprávným postupem dle § 124 daňového řádu, v němž novou právní úpravu zohlední.

#### *Další námitky žalobce*

28. Ze spisového materiálu soud zjistil, že žalobce jako plátce daně naplnil podmínku pro povinné podání kontrolního hlášení, avšak povinnost podat kontrolní hlášení za období červen 2020 v zákonem stanovené lhůtě nesplnil. Správce daně Výzvou vyzval k podání kontrolního hlášení za předmětné období v náhradní lhůtě do 5 dnů. Kontrolní hlášení bylo žalobcem podáno až dne 25. 9. 2020.
29. Žalobce udělil plnou moc ze dne 31. 5. 2017 ve věci zastupování v plném rozsahu v jednání se správcem daně Ing. L. K., IČ: X, se sídlem T. 31, Ch. která poskytuje na základě živnostenského oprávnění činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence. Zástupkyně má dvě datové schránky; DS FO (L. K., P. h. 1306, V., ID schránky: X) a DS PFO (identifikace L. K. (obchodní název Ing. L. K.), IČ: X, T. 31, Ch., ID schránky: X). Předmětná Výzva byla správcem daně dodána dne 12. 8. 2020 do DS FO. Zástupkyně se do DS FO ve lhůtě 10 dnů ode dne dodání nepřihlásila, a tak byla Výzva v souladu s § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech dne 22. 8. 2020 doručena.

30. Žalovaný odkazuje na pokyn Generálního finančního ředitelství, dle kterého pokud má podnikající fyzická osoba zřízeny dvě datové schránky („podnikající fyzické osoby“ a „fyzické osoby“), správce daně bude doručovat písemnosti ve věcech podnikání do datové schránky „podnikající fyzické osoby“ a ostatní písemnosti, které se netýkají jeho podnikání, do datové schránky „fyzické osoby“. Z toho, že má Ing. K. zřízenou DS PFO, neboť má živnostenské oprávnění pro „Činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence“, v jejíž souvislosti jí byla odvolatelem udělena plná moc k zastupování před správcem daně, nelze dle žalovaného dovodit, že Výzva měla být zaslána do DS PFO.
31. Žalovaný dále odkázal na § 2 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR a § 1 odst. 2 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii. Dle žalovaného tak nelze zastupování daňových subjektů, popř. dalších osob v daňovém řízení, jako podnikatelskou činnost vykonávat mimo režim pravidel advokacie nebo daňového poradenství, tj. vykonávat ji soustavně a za účelem dosažení zisku. Tím se vylučuje, aby se v případě zastupování v daňovém řízení osobou, která není advokátem ani daňovým poradcem, v případě této osoby jednalo o její podnikatelskou činnost ve smyslu výše uvedeného, a to i se všemi důsledky pro doručování. Žalovaný tak uzavřel, že činnost této osoby spočívající v zastupování daňových subjektů před správcem daně v kontextu výše uvedeného není podnikatelskou činností, jíž by odpovídala povinnost správce daně komunikovat s takovou osobou prostřednictvím datové schránky podnikající fyzické osoby. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožňuje.
32. Zástupkyně nevystupuje vůči správci daně ani jako advokátka, ani jako daňová poradkyně. Zástupkyně vystupuje jako účetní, a to v rámci její podnikatelské činnosti. Nelze tedy DS PFO považovat za datovou schránku advokáta, a tak aplikovat závěry týkající se doručování advokátovi či daňovému poradci.
33. Poněvadž se soud ztotožnil s názorem žalovaného stran toho, že podnikatelská činnost zástupkyně se neshoduje s činností advokáta či daňového poradce, je nutno zodpovědět otázku: Pochybil správce daně, pokud Výzvu doručil do DS FO?
34. Prvně je nutno poukázat na skutečnost, že žalobce nesplnil zákonem stanovenou povinnost, a to podat kontrolní hlášení. V takovém případě měl předpokládat, že správce daně nebude v tomto ohledu nečinný.
35. Z předložené plné moci soud zjistil, že ID datové schránky (DS PFO) je uvedeno v zápatí drobným písmem. V plné moci není výslovně uvedeno, do které datové schránky má být doručováno.
36. Správce daně doručil Výzvu do DS FO zástupkyně. Z Výpisu předloženém žalovaným v rámci vyjádření k žalobě, na něž obě strany odkazují, a kterým soud při ústním jednání provedl dokazování, vyplývá, že správce daně v průběhu let 2018 až 2021 doručoval jak do DS PFO, tak do DS FO. Přestože lze shledat tento nekonzistentní postup nevhodným, nelze jej shledat nezákonným. Zástupkyně, ani žalobce, v průběhu let nenamítali nesprávné doručování. Jelikož žalovaný předložil předmětný Výpis, bylo tak vyhověno návrhu žalobce na dotázání správce daně stran způsobu doručování zástupkyni. Návrh žalobce na dotaz na správce daně ohledně způsobu doručování Ing. K. je v tomto ohledu nadbytečný, neboť tento nemůže vypovídat o správnosti doručování správcem daně.
37. Jelikož správce daně pravidelně doručoval do DS PFO a DS FO, nemohli žalobce a jeho zástupkyně legitimně očekávat, že bude doručováno pouze do DS PFO. V činnosti správce

daně nelze shledat libovůli. Pokud žalobce nepodal kontrolní hlášení, mohl legitimně očekávat, že bude správcem daně vyzván k jeho podání a měl si takový stav (příp. zástupkyně), ohlídat. Výzva tedy byla řádně doručena do DS FO. Zásada materiality se tak v tomto případě uplatnila, zástupkyně zásilku obdržela, byť byla doručena fikcí.

38. Žalobce namítá, že zástupkyně neměla přístupové údaje k DS FO. Tato skutečnost nemůže mít na doručování vliv. Absencí přihlašovacích údajů nelze omluvit neseznámení se s dokumentem. Není relevantní důvod, pro nějž si zástupkyně DS FO zřídila. To, že si zástupkyně nezřídila upozornění na e-mail, je pouze věcí zástupkyně a nemůže omluvit, že datovou schránku nekontrolovala. Jak stanoví § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech, považuje se dokument za doručení posledním dnem lhůty 10 dní. Žádost zástupkyně o nové přihlašovací údaje rovněž na věci nic nemění, nýbrž tato neprokazuje, v jaké době Ing. K. přístupové údaje měla či neměla. Pokud by soud na takovýto výklad přistoupil, mohl by to být návod pro jiné osoby, jak obcházet zákonem stanovenou desetidenní lhůtu. Soud tedy shledal tento způsob doručení za zákonný. Důkaz, že si zástupkyně žádala o přístupové údaje do DS FO, je tak nadbytečný.
39. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 3 Afs 63/2016-36. Dle tohoto rozsudku je finanční úřad povinen při doručování do datové schránky posoudit postavení adresáta písemnosti v dané věci a doručovat pouze do té datové schránky, která odpovídá konkrétní roli osoby ve věci. V uvedeném rozsudku však NSS uvedl: *„Pokud tedy zástupce stěžovatele měl v roce 2010 pouze datovou schránku podnikající fyzické osoby, pak mu do této datové schránky mohl finanční úřad doručovat pouze písemnosti týkající se jeho vlastních daňových povinností. V této souvislosti je třeba poukázat na to, že do ledna 2010 doručoval finanční úřad zástupci stěžovatele písemnosti bez jakýchkoliv problémů na adresu jeho sídla, přičemž zástupci stěžovatele nic nebránilo v tom, aby správci daně sdělil, že mu do datové schránky podnikající fyzické osoby mají být zasílány i písemnosti týkající se jím zastupovaných daňových subjektů.“* Stejný závěr lze vyvodit i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2010, č. j. 7 Afs 46/2010-51).
40. Žalobce stran účelu doručování písemností – efektivitě systému, zamezení obstrukcím a ochraně legitimního očekávání a faktického seznámení se adresáta s doručovanou písemností, odkázal na několik rozhodnutí soudů. V rozsudku ze dne 7. 5. 2015, č. j. 7 Afs 60/2015 se jednalo o osobu advokáta, tudíž není na nynější věc přílehlavý, stejně jako usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 23 Cdo 1850/2015. Rozsudek ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 řeší otázku nedodržení formy doručení: Je-li adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. V usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3807/11 se jednalo o to, že bylo doručováno na adresu stěžovatele, namísto do jeho datové schránky. Předmětné usnesení rovněž tedy není na tuto věc přílehlavé. S uvedeným se soud ztotožňuje, nesouvisí to však s nynějším řízením, neboť žalobce nebyl s písemností obeznámen z důvodu, že zástupkyně dostatečně nekontrolovala DS FO.
41. Skutečnost, že žalobce následně kontrolní hlášení za měsíc červen 2020 podal, na věci nic nemění, neboť jej podal až 25. 9. 2020, tedy opožděně, a to i o téměř měsíc později, než byla Výzvou dána náhradní lhůta pro jeho podání. Je věcí žalobce, aby si kontroloval, zda řádně a včas plní své povinnosti.

42. Z tohoto závěru lze vyvodit, že Ing. K. vůči správci daně jako zástupkyně měla vystupovat prostřednictvím DS FO. Pokud chtěla doručovat do DS PFO, měla tak výslovně správce daně informovat. Doručoval-li správce daně do DS FO zástupkyně, postupoval správně.
43. V replice se žalobce vyjadřuje k Výpisu předloženému žalovaným. Uvádí, že správce daně doručoval jak do DS PFO, tak do DS FO, potvrzuje tedy tvrzení žalovaného, přestože v žalobě tvrdil, že vždy bylo doručováno do DS PFO, až na Výzvu a výzvu č. j. 4316943/20/3002-50523-711759 v jiné věci. Rovněž uvádí, že některé písemnosti byly doručeny fikcí, některé přihlášením. Dle žalobce si zástupkyně není vědoma toho, že by se přihlašovala. Tímto nelze omluvit nedostatečnou obezřetnost žalobce a zástupkyně stran doručování. Správce daně nebyl povinen informovat o doručování do DS FO a zástupkyně se nemohla oprávněně domnívat, že jde o omyl. Pokud si chtěla zástupkyně vyjasnit doručování, měla správce daně kontaktovat. Pokud v replice žalobce uvádí, že by mělo být zasíláno namísto DS FO prostřednictvím poštovních služeb, soud k tomu uvádí, že datová schránka se používá přednostně před poštovními službami, tudíž správce daně postupoval správně. Uvedené námitky však byly žalobcem vzneseny až po lhůtě pro podání žaloby. Jelikož je soudní řízení ve správním soudnictví ovládáno zásadou koncentrace řízení, může účastník řízení žalobní body uplatnit pouze v této lhůtě. Krajský soud tak nemůže k těmto námitkám přihlížet.
44. Krajský soud uzavírá, že žalobce svou nepozorností, kdy mu mělo být jasné, že v případě nepodání kontrolního hlášení dojde k výzvě ze strany správce daně, sám zavinil svoji situaci. V postupu žalovaného, který správně doručoval do DS FO a kdy zohlednil pro žalobce příznivější právní úpravu, neshledal soud pochybení.

## VII. Závěr a náklady řízení

45. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou, a proto podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a § 78 odst. 1 a odst. 3 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost, neboť dospěl k závěru, že sankce za přestupek, na jehož základě žalovaný rozhodl, je v současné úpravě zákona nižší než v době rozhodování daňových orgánů. Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud vyslovil, že se věc vrací žalovanému, v němž je tento vázán právním názorem vysloveným krajským soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení tedy žalovaný bude postupovat podle vysloveného závazného právního názoru, tedy zohlední současnou právní úpravu, jež je pro žalobce příznivější.
46. O náhradě nákladů řízení se rozhoduje 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. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě úspěchu, avšak ani jedna z jeho námitek uvedených v žalobě nebyla důvodná. Ke zrušení soud přistoupil z důvodu změny právní úpravy § 101h odst. 2 ZDPH, nikoli pro pochybení žalovaného. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2023, sp. zn. IV. ÚS 1059/22 disponují správní soudy diskreční pravomocí při rozhodování o náhradě nákladů řízení a jsou povinny zkoumat, zda nejsou dány zvláštní okolnosti, ke kterým je třeba při stanovení povinnosti k náhradě nákladů řízení výjimečně přihlídnout. V nynějším případě se právě o takovou zvláštní okolnost jedná, protože soud v souladu s § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů (spočívající v nákladech tvořených odměnou advokáta a náhrada hotových výdajů) žalobci nepřiznal. Žalobci však přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

47. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 3 000 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

**Poučení:**

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.

Brno dne 13. prosince 2023

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu