



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **FILL - PACK s. r. o.**
Jičínská 1542, 512 51 Lomnice nad Popelkou
zastoupen: ARIADNA, s. r. o., daňovým poradcem
Bořivojova 21, 130 00 Praha 3,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. října 2017, č. j. 46348/17/5200-11435-710862,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. října 2017, č. j. 46348/17/5200-11435-710862, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 11 228 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobu namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za

zdaňovací období roku 2007 a dále dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008.

I. Obsah žalobních bodů

2. Žalobce prvně upozornil na bod 49 a dále na bod 87 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný vyjadřuje k otázce unesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce namítal, že žalovaný opomněl uvést, že to byl žalovaný, kdo svým nezákonným postupem žalobci znemožnil unést důkazní břemeno. Ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2016 čj. 1 Afs 174/2016-38 nechal žalovaný prostřednictvím správce daně vypracovat znalecký posudek. Dne 15. 9. 2017 zaslal žalovaný žalobci písemnost čj. 40408/17/5200-11435-711305, ve které seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v průběhu odvolacího řízení proti shora vzpomínaným dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a roku 2008 a stanovil mu lhůtu k uplatnění práva vyjádřit se k těmto skutečnostem do 15 dnů. Žalobce podáním ze dne 30. 9. 2017 požádal o prodloužení stanovené lhůty, neboť stanovená lhůta byla pro něho s ohledem na okolnosti nepřiměřeně krátká. Rozsudek čj. 1 Afs 174/2016 ze dne 27. 9. 2016, kterým bylo zrušeno nezákonné rozhodnutí žalovaného o odvolání čj. 30145/14/5200-11432-706478 ze dne 18. 11. 2014, nabyl právní moci dne 21. 10. 2016. Teprve dne 25. 1. 2017 bylo pod čj. 91241/17/270760562-608248 vydáno rozhodnutí o ustanovení znalce, vypracovaný znalecký posudek znalce V. Š. ze dne 15. 3. 2017 č. 01/17 byl žalobci zaslán až dne 29. 6. 2017 pod čj. 29545/17/5200-11435711305. Sehnání znalce, vypracování znaleckého posudku a jeho zaslání žalobci tedy trvalo bezmála osm měsíců. Dalších dva a půl měsíce trvalo žalovanému vypracování Seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Ihned po obdržení předmětného znaleckého posudku začal žalobce shánět soudního znalce, který by vypracoval oponentní znalecký posudek k posudku znalce V. Š., neboť žalobce sám nemá k odbornému vyjádření se ke znaleckému posudku potřebné znalosti. To se žalobci nakonec podařilo s tím, že soudní znalec Ing. F. H. se může jeho věci pro zaneprázdnění věnovat až v měsíci říjnu 2017. Žalobce tedy požádal o prodloužení lhůty k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v průběhu odvolacího řízení, popř. navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, do 15. 11. 2017.
3. Dále v podané žalobě uvedl, že v podané žádosti uvedl zmocněný zástupce žalobce, že v poučení písemnosti čj. 40408/17/5200-11435-711305 ze dne 15. 9. 2017 je uvedeno, že stanovenou lhůtu nelze prodloužit s odkazem na ustanovení § 36 odst. 5 daňového řádu a že je mu z jiného daňového řízení známo, že tento názor zastává i Generální finanční ředitelství, které svůj právní názor obhájí rádobí sofistikovaným způsobem, stejně jako žalovaný, přičemž pro žalovaného je typické, že se svůj mylný, ale jemu vyhovující právní názor, snažil uplatnit u správních soudů, jak o tom svědčí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, čj. 1 Afs 321/2016 - 31, a že ani jasný právní názor Nejvyššího správního soudu, uvedený v citovaném rozsudku, nehodlá žalovaný respektovat a znovu zkouší protlačit svůj nesprávný svévolný výklad. Zmocněný zástupce žalobce v žádosti dále uvedl, že žalovaný nehodlá respektovat ani odborné stanovisko JUDr. M. Ž., předsedkyně finančně-správního kolegia Nejvyššího správního soudu, jak je zveřejnila v publikaci Josef Baxa/Ondřej Dráb/Lenka Kaniová/Petr Lavický/Alena Schollerová/Karel Šimek/Marie Žiškova – Daňový řád, komentář, I. díl, Wolters Kluwer ČR 2001, str. 716, poznámka 19. k odst. 3 a 4 § 115, ačkoli zmocněný zástupce žalobce již dříve žalobce i Generální finanční ředitelství na toto stanovisko odkázali. Zmocněný zástupce žalobce také podotkl, že je mu známá argumentace Generálního finančního ředitelství i žalovaného, která zcela záměrně opomíjí skutečnost,

že novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., bylo z ustanovení § 115 odst. 3 daňového řádu vypuštěno, že tuto lhůtu nelze prodloužit, přičemž v důvodové zprávě k této novele je uvedeno, že se navrhuje vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem, neboť tak bude lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě, a že tedy text původního ustanovení § 115 odst. 3 daňového řádu byl zákonodárcem upraven z důvodu umožnění prodloužení předmětné lhůty, přičemž i na tuto skutečnost upozornil žalovaného, stejně jako Generální finanční ředitelství, již dříve. Zmocněný zástupce žalobce také uvedl, že je zřejmé, že žalovaný, stejně jako Generální finanční ředitelství, nehodlá respektovat ani vůli zákonodávce, což svědčí, stejně jako jiná jednání těchto finančních orgánů, o pohrdání zákony této republiky, o záměrném upírání práv daňovým subjektům a o záměrném poškozování daňových subjektů. Zmocněný zástupce v žádosti argumentoval dále tím, že podle ustanovení § 36 odst. 5 daňového řádu lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu stanoví dvě práva, právo na vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a právo na navržení provedení dalších důkazů. Ustanovení § 115 odst. 4 daňového řádu stanoví, že po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží. I kdyby toto bylo bráno jako zánik práva navrhoprovádění dalších důkazů, nelze toto považovat za zánik práva na vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a důkazům, takže i z tohoto vyplývá, že nejde o lhůtu ve smyslu ustanovení § 36 odst. 5 daňového řádu. I kdyby byl záměr zákonodávce, vyjádřený v důvodové zprávě k výše uvedené novele daňového řádu, v rozporu s ustanovením § 36 odst. 5 daňového řádu, znamenalo by to, že je zde dvojí možný výklad ustanovení § 115 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, V takovém případě platí in dubio mitius, tedy v případě pochybností postupovat mírněji, což znamená zvolit výklad příznivější daňovým subjektům (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02).

4. Dále uvedl, že podanou žádost o prodloužení stanovené lhůty doplnil žalobce svým podáním ze dne 3. 10. 2017, ve které uvedl, že znalec V. Š., který vypracoval znalecký posudek ze dne 15. 3. 2017 č. 01/17, je soudním znalcem pro obor "obaly a obalová technika", a nikoli pro obor "výzkumu a vývoje". Přesto se znalec V. Š. vyjadřuje k tomu, zda projekty žalobce splňují kritéria stanovená pro projekty výzkumu a vývoje, což je nepřípustné, neboť znalec se vyjadřuje k něčemu, k čemu nemá znalecké oprávnění. Předmětným znaleckým posudkem tak nemůže být prokazováno, zda projekty daňového subjektu splňují či nesplňují kritéria stanovená pro projekty výzkumu a vývoje. Znalec mohl posuzovat pouze technické vlastnosti obalů z hlediska novosti, přičemž toto posouzení znalcem vyznělo ve prospěch žalobce. Odpovědi ve znaleckém posudku, které se týkají posouzení projektů žalobce z hlediska kritérií výzkumu a vývoje, jsou nepatřičné a předmětný posudek nelze jako důkazní prostředek využít, neboť byl získán v rozporu se zákonem, když znalec posuzoval něco, k čemu nemá znalecké oprávnění. Z tohoto důvodu se žalobce obrátil na soudního znalce Ing. F. H., který je soudním znalcem v oboru posouzení a vymezení činností výzkumu a vývoje pro účely uplatnění podpor podnikání a jehož posudek bude ve věci relevantní.
5. Přes uvedenou argumentaci, jak žalobce dále uvedl, žalovaný řízení ve věci podané žádosti o prodloužení stanovené lhůty svým rozhodnutím čj. 43877/17/5200-11435-710862 ze dne 10. 10. 2017 zastavil údajně podle ustanovení § 106 odst. 1 písm. b)

daňového řádu, tedy že jde o nepřípustné podání. Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce odvolal podáním ze dne 26. 10. 2017. Žalovaný, aniž by vyčkal výsledku odvolacího řízení ve věci žádosti o prodloužení stanovené lhůty, vydal dne 30. 10. 2017 touto žalobou napadené rozhodnutí čj. 46348/17/5200-11435-710862.

6. Žalobce namítal, že řízení před žalovaným bylo stíženo nezhojitelnou procesní vadou, když žalovaný svým nezákonným postupem upřel žalobci jeho právo ve smyslu ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu vyjádřit se ke skutečnostem, zjištěným v odvolacím řízení a k důkazům, které je prokazují, popř. navrhnout provedení dalších důkazních prostředků. Jedná se i o upření ústavního práva žalobce, neboť podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod má každý právo, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Tento postup žalovaného měl zásadní vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, když oponentní posudek č. 219/7 ze dne 12. 11. 2017, zpracovaný soudním znalcem Ing. F. H., podle názoru žalobce vyvrací závěry posudku V. Š. Není rozhodné, že Generální finanční ředitelství odvolání žalobce proti rozhodnutí čj. 43877/17/5200-11435-710862 ze dne 10. 10. 2017 zamítlo svým rozhodnutím ze dne 12. 12. 2017 čj. 129925/17/7700-10124-202542, tedy měsíc a půl po vydání rozhodnutí napadeného touto žalobou, neboť i předmětné rozhodnutí Generálního finančního ředitelství je nezákonné a je v rozporu s ustanovením § 114 odst. 2 daňového řádu, podle kterého odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Generální finanční ředitelství se však záměrně nezabývalo stěžejní argumentací žalobce, tedy nepřezkoumalo napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném žalobcem v odvolání.
7. Žalovaný dle žalobce mu upřel uvedená práva patrně záměrně a účelově, stejně tak záměrně a účelově postupovalo Generální finanční ředitelství. Žalobce upozornil, že v Hospodářských novinách byl dne 19. 10. 2017 zveřejněn článek, podle kterého mluvčí Generálního finančního ředitelství P. P. změnila své původní tvrzení a přiznala, že jsou stanovena pravidla navázání cílových odměn na výši doměřené daně či neuznaného odpočtu na výzkum a vývoj. To vede k tomu, že pracovníci finančních orgánů, a to i v těch nejvyšších funkcích, postupují svévolně, nerespektují právní předpisy ani ustálená rozhodnutí správních soudů a Ústavního soudu.
8. Žalobce dále na podporu svých tvrzení dále citoval ze svého odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení. Dále zdůraznil, že Generální finanční ředitelství se ve svém rozhodnutí ze dne 12. 12. 2017 čj. 129925/17/7700-10124-202542 záměrně nezabývalo stěžejní argumentací žalobce atedy nepřezkoumalo napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném žalobcem v odvolání, což je v rozporu s ustanovením § 114 odst. 2 daňového řádu, a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné. O tom, že nejde jen o procesní pochybení žalovaného bez vlivu na zákonnost jeho rozhodnutí, svědčí oponentní posudek Ing. F. H.
9. Žalobce dále namítal, že znalecký posudek znalce V. Š. ze dne 15. 3. 2017 č. 01/17 je jedním z důkazních prostředků, který je povinen žalovaný hodnotit ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, což žalovaný neučinil. Prakticky to ani učinit nemohl, když účelově znemožnil žalobci, aby se k tomuto důkaznímu prostředku vyjádřil prostřednictvím oponentního posudku a aby případně navrhl další důkazní prostředky, což by byl v první řadě oponentní posudek Ing. F. H. č. 219/7 ze dne 12. 11. 2017. Žalovaný své rozhodnutí založil na znaleckém posudku, který je oponentním posudkem zpochybněn a všechna jeho argumentace, použita v odůvodnění napadeného

rozhodnutí, je tedy také zpochybněna. Touto žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je z uvedených důvodů nepřezkoumatelné.

10. Dále žalobce uvedl, že Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 27. 9. 2016 čj. 1 Afs 174/2016-38 zavázal žalovaného, aby v novém řízení ujasnil, k čemu směřovaly důkazní návrhy stěžovatele na výsledky svědků a řádně se s nimi vypořádal. Žalobce měl za to, že žalovaný nesplnil to, k čemu jej Nejvyšší správní soud zavázal, neboť své zdůvodnění opřel zejména o znalecký posudek znalce V. Š. ze dne 15. 3. 2017 č. 01/17, který je zpochybněn oponentním posudkem Ing. F. H. č. 219/7 ze dne 12. 11. 2017.
11. Žalobce dále namítal, že žalovaný opomíjí, že to byl on sám, který svým nezákonným postupem a rozhodnutím o zastavení řízení o prodloužení lhůty k vyjádření žalobci znemožnil se k Seznámení řádně vyjádřit a znemožnil mu i případné navržení dalších důkazních prostředků. Navíc je žalobce toho názoru, že jen provedení navržených výsledků může ověřit, zda lze navrženými výsledky svědků prokázat požadované skutečnosti.
12. Závěrem žalobce uvedl, že nezákonným postupem žalovaného v odvolacím řízení bylo porušeno také právo žalobce na spravedlivý proces, zaručené mu v článku 36 Listiny základních práv a svobod. Vytýkané vady postupu žalovaného pak mohly mít a měly vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

II. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný předně uvedl, že žalobce v podané žalobě uplatnil do jisté míry obdobné námitky jako v rámci odvolacího řízení, proto žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se s těmito námitkami podrobně vypořádal. Dále žalovaný upozornil, že předmětem řízení bylo posouzení oprávněnosti uplatnění odčitatelné položky na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 a 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), kdy při posuzování oprávněnosti uplatnění odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je nezbytné splnit čtyři zákonné požadavky, a to a) formální požadavky kladené na projekt výzkumu a vývoje, b) vedení oddělené evidence výdajů vynaložených v souvislosti s realizací projektu výzkumu a vývoje, c) typy výdajů vynaložených na výzkum a vývoji zahrnovaných do odpočtů, d) věcné podmínky kladené na projekt výzkumu a vývoje – přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty. Uvedené požadavky musí být splněny současně. Není-li jedna z nich splněna, nelze odčitatelnou položku uplatnit. V projednávané věci nebyly ovšem splněny dvě ze čtyř podmínek, když nebylo prokázáno vedení oddělené evidence výdajů na konkrétní projekty výzkumu a vývoje a také nebylo ani znaleckým posudkem prokázáno splnění věcných podmínek, tedy přítomnost ocenitelného prvku novosti a vyjasnění výzkumné či technické nejistoty.

A) Žalovaný připomenul, že dle názoru žalobce to byl žalovaný, kdo svým nezákonným postupem znemožnil žalobci unést důkazní břemeno.

14. K tomu uvedl, že se s argumentací žalobce k možnosti prodloužit lhůty podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu již vypořádal v rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 10. 10. 2017. Předmětná omezení plyne z § 36 odst. 5 daňového řádu, dle něhož nelze lhůtu prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva. Vzhledem k úpravě § 115 odst. 4 daňového řádu je lhůta pro podání vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu

lhůtou prekluzivní, neboť po jejím uplynutí zaniká právo odvolatele, v tomto případě žalobce, navrhopat provedení dalších důkazů. Znění § 115 odst. 3 daňového řádu účinné do 28. 2. 2011, na které žalobce opakovaně upozorňuje, tedy duplicitně upravovalo nemožnost prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv tato nemožnost plynula již z § 36 odst. 5 daňového řádu. Tomu odpovídá také komentář k daňovému řádu, který k § 36 odst. 5 uvádí: „*Marné uplynutí lhůty stanovené správcem daně bude mít většinou za následek vznik sekundární povinnosti (sankce), lze však nalézt i případy, kdy zákon explicitně předvídá možnost stanovit lhůtu, s jejímž marným uplynutím je spojen zánik práva. V případě marného uplynutí správcem stanovené lhůty pro vyjádření se k nově zjištěným důkazům a skutečnostem v rámci odvolacího řízení zaniká právo navrhopat provedení dalších důkazů (k těm již nebude přihlíženo). Zde je však explicitně stanoveno, že tuto lhůtu nelze prodloužit (zjevně ve snaze předejít případným nejasnostem)*“. Ačkoliv tento komentář nereflektuje znění § 115 daňového řádu po novele provedené zákonem č. 30/2011 Sb., považuje lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu také za prekluzivní a plyne z něj, že i bez explicitního uvedení nemožnosti tuto lhůtu prodloužit (jak bylo uvedeno v § 115 daňového řádu, ve znění účinném do 28. 2. 2011), lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužovat nelze. Nelze se tak ztotožnit ani s názorem žalobce, že je zde možný dvojí výklad § 115 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, jenž vyžaduje povinnost správce daně postupovat v intencích zásady *in dubio mitius*.

15. Dále žalovaný uvedl, že k odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č.j. 1 Afs 321/2016 – 31 se žalovaný vyjádřil v rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 10. 10. 2017. V odkazovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda byl daňový subjekt, jehož věc byla projednávána, zkrácen na svých právech, když odvolací orgán nevyčkal na uplynutí lhůty pro vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a důkazům a vydal rozhodnutí o odvolání ještě před uplynutím této lhůty. Problematika charakteru lhůty zakotvené v § 115 odst. 2 daňového řádu byla Nejvyšším správním soudem řešena pouze stručně obiter dictum bez odpovídající argumentace. Nejedná se tedy o typově shodnou situaci jako ve zde řešené věci.
16. K námitce ohledně nezabývání se stěžejními námitkami žalobce pak žalovaný uvedl, že všechna uvedená rozhodnutí jsou řádně odůvodněna. Připomenul, že povinnost orgánů veřejné moci řádně svoje rozhodnutí odůvodnit, nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku.

B) Žalovaný uvedl, že oponentní znalecký posudek soudního znalce pana Ing. F. H., který si nechal žalobce vyhotovit, vyvrací závěry znaleckého posudku pana V. Š. Žalobce uvádí, že znalec pan Š. je znalcem pro obor obaly a obalová technika, a nikoliv pro obor výzkum a vývoj jako pan H. Dle žalobce se tak znalec pan Š. vyjadřuje k něčemu, k čemu nemá znalecké oprávnění. Žalovaný dle názoru žalobce nepostupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Rozhodnutí o dovolání je tak nepřezkoumatelné. Žalobce měl a rovněž za to, že žalovaný nesplnil to, k čemu jej zavázal Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1 Afs 174/2016 – 38 ze dne 27. 9. 2016.
17. Žalovaný v reakci na tyto námitky odkázal na Seznámení a rovněž na body 164 a 165 rozhodnutí o odvolání, v nichž se k těmto námitkám v rámci odvolacího řízení vyjádřil. K oponentnímu posudku uváděnému v žalobě žalovaný konstatoval, že se k němu nemůže vyjádřit, neboť se nedostal do jeho sféry. Z citace posudku uvedené v žalobě pak není zřejmé, z jakých podkladů vycházel oponentní znalec, zda vycházel ze stejných podkladů, jaké žalobce poskytl v průběhu daňového řízení žalovanému. Žalovaný

upozornil, že nezpochybňoval, že by se nemohlo jednat o činnosti charakteru výzkumu či vývoje, avšak podklady podložené žalobcem byly k prokázání věcných podmínek kladených na projekt výzkumu a vývoje nedostatečné, což bylo potvrzeno i znaleckým posudkem znalce pana Š. Žalovaný se tedy neztotožnil s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí a měl za to, že postupoval v souladu se shora vzpomínaných rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

18. C) Žalovaný uvedl, že námitku ohledně provedení svědeckých výpovědí navrhovaných osob žalobce uplatnil i v žalobách podaných v reakci na rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové a následně i v kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 27. 9. 2016, č.j. 1 Afs 174/2016-38 zavázal žalovaného k tomu, aby ujasnil, k čemu směřovaly důkazní návrhy a řádně se s nimi vypořádal. K této námitce se pak žalovaný vyjádřil v bodech 152 až 159 rozhodnutí o odvolání, na které plně odkázal. Jak vyplývá v této části napadeného rozhodnutí, žalovaný dospěl k závěru, že by předmětné svědecké výpovědi v tomto případě nedisponovaly dostatečnou důkazní silou a vypovídací potencií k prokázání sporných skutečností, a proto k jejich provedení nepřistoupil, což žalovaný řádně zdůvodnil. Považoval za nutné uvést, že absence naplnění požadavku na vedení oddělené evidence dle § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nemůže být zhojena výsledkem svědka.

III. Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
20. Krajský soud předně shledal, že problematika dodatečného vyměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2007 a 2008 žalobci je před zdejším soudem projednávána již podruhé. Původní rozsudek zdejšího soudu, který přisvědčil názoru žalovaného a žalobu proti jeho rozhodnutí zamítl (rozsudek ze dne 27. 5. 2016, č.j. 31 Af 6/2015-45), byl na základě kasační stížnosti žalobce Nejvyšším správním soudem zrušen – rozsudek ze dne 27. 9. 2016, č.j. 1 Afs 174/2016-38 a stejně tak bylo zrušeno i rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2014, č.j. 30145/14/5200-11432-706478, věc byla žalovanému vrácena se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu k dalšímu řízení. Tento soud nesdělil závěr žalovaného i zdejšího soudu, dle něhož odborné prověření technických údajů o jednotlivých projektech nebylo nutné a naopak jednoznačně dovodil, že správní orgány se měly technickými aspekty projektů žalobce zabývat, a proto bylo v projednávané věci vhodné za účelem komplexního zjištění a posouzení veškerých skutkových okolností nechat za tím účelem vypracovat znalecký posudek.
21. Z nově otevřeného daňového řízení pak krajský soud zjistil, že žalovaný doplnil řízení prostřednictvím správce daně ve smyslu ust. § 115 odst. 1 daňového řádu nově o znalecký posudek ustanoveného znalce V. Š., soudního znalce v oboru Technické obory, odvětví Technické obory (různé), specializace Obaly a obalová technika. Tento posudek pak byla žalobci zaslán v elektronické i listinné podobě jako příloha písemnosti ze dne 29. 6. 2017, č.j. 29545/17/5200-11435-711305. Následně žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a současně jej vyzval k uplatnění

jeho práva k těmto písemnostem se vyjádřit. Stalo se tak výzvou z 15. 9. 2017, č.j. 40408/17/5200-11435-711305, kterou byla lhůta pro vyjádření a návrhu dalšího doplnění důkazních prostředků stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy s odkazem na ust. § 115 odst. 3 daňového řádu. Žalobce na uvedené seznámení reagoval žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření z důvodu nutnosti zajistit oponentní znalecký posudek pro nepříslušnost správcem daně stanoveného znalce v této věci. Žalovaný ve věci řízení zahájeného tímto podáním rozhodl o jeho zastavení, neboť považoval za nepochybné, že danou 15 denní lhůtu nelze prodloužit s odkazem na ust. § 115 odst. 3 a § 36 odst. 5 daňového řádu.

22. S tímto postupem vyslovil žalobce nesouhlas. V podané žalobě se tedy prvořadě zabýval rozbořem ust. § 115 ve vazbě na ust. § 36 odst. 5 daňového řádu s nepochybným závěrem, že řízení před žalovaným bylo stíženo nezhojitelnou procesní vadou, když žalovaný nezákonným postupem upřel žalobci jeho právo ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení a důkazům, které je prokazují. Žalobce vyslovil nepochybný závěr, že tento postup žalovaného měl zásadní vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
23. Krajský soud tedy přistoupil k hodnocení procesního postupu žalovaného z pohledu jednotlivých ustanovení daňového řádu a zaměřil pozornost zejména na jeho ust. § 115 a ust. § 36, která se předmětného sporu citelně dotýkají.
24. Ustanovení § 115 uvádí, že *„(1) V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*
- (2) Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
- (3) Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*
- (4) Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.“*
25. Otázkou prodloužení lhůty, resp. zákazu tuto lhůtu prodloužit se pak zabývá ust. § 36 odst. 5 daňového řádu, v němž je uvedeno, že *„Lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.“*
26. Z obsahu těchto dvou ustanovení dovodil žalovaný oporu pro závěr, že žádosti žalobce o prodloužení lhůty k žalobcovu vyjádření a návržení dalších důkazních prostředků nebylo možno vyhovět.
27. S tímto názorem se krajský soud neztotožnil a žalobní námitky tak označil za důvodné. Při svém rozhodování vycházel prioritně z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č.j. Afs 321/2016-31, v níž je uvedeno:

„Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně stanovit daňovému subjektu určitou lhůtu pro vyjádření. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavec 3, dle kterého může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění proto správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. V nyní projednávaném případě stanovil lhůtu desetidenní. Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je tedy lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou, jak se domnívá stěžovatel. Tuto lhůtu ostatně komentáře k daňovému řádu uvádí jako typický příklad správcovské lhůty (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 131). Dále se soud zabýval tím, zda je možné tuto lhůtu prodloužit. Ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 uvedeno, že „lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit“. Soudem zdůrazněná část textu byla však novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., z ustanovení vypuštěna. Důvodová zpráva k této novele uvádí: „navrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě“. Ve znění zákona rozhodného pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu.“

„Stěžovatel tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit.“

28. Z daňového řízení dále krajský soud zjistil, že „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ byla do datové schránky žalobce dodána dne 15. 9. 2017, žalobce se do datové schránky přihlásil dne 18. 9. 2017 a tímto dnem byla uvedená písemnost doručena. V předmětné výzvě byla lhůta k vyjádření stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy, takže její běh byl ukončen dne 3. 10. 2017. Pokud tedy žalobce požádal o prodloužení lhůty podáním doručeným žalovanému k datu 2. 10. 2017, učinil tak ve stanovené lhůtě.
29. Na základě shora vzpomínané právní úpravy i nastíněné judikatury Nejvyššího správního soudu lze tedy nepochybně shrnout, že žalovaný ve svém vyjádření nazvaném „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ žalobce poučil v rozporu s příslušnou zákonnou úpravou, když uvedl, že stanovenou 15 denní lhůtu nelze s odkazem na ust. § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. V takto nastavené teoretické linii pak pokračoval i v následném rozhodnutí ze dne 10. 10. 2017, jímž řízení zahájené žádostí žalobce o prodloužení lhůty ve smyslu ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu zastavil, neboť měl za to, že se ze strany žalobce jedná o zjevně právně nepřipustné podání. Tento závěr je nezákonný a je tak nepochybné, že postup žalovaného vykazuje procesní vady.
30. Krajský soud dále hodnotil, zda nastíněný procesní nedostatek daňového řízení mohl způsobit následnou nezákonnost napadeného rozhodnutí. Posuzoval přitom shora zmiňované nastalé skutkové okolnosti, z nichž dovodil, že znovu otevřené odvolací

řízení ve věci dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob bylo ve smyslu závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem k této věci doplněno o vypracovaný znalecký posudek ustanoveného soudního znalce V. Š. Obsah tohoto důkazu pak byl zapracován do vyjádření žalovaného nazvaného „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, které bylo žalobci doručeno dne 18. 9. 2017 a byla mu poskytnuta 15 denní lhůta k vyjádření. Žalobce žádal o její prodloužení, neboť si chtěl nechat vyhotovit oponentní znalecký posudek. Žalobce svoji žádost o prodloužení lhůty zdůvodnil tím, že jím oslovený soudní znalec, Ing. F. H., by se mohl vzhledem k zaneprázdněnosti předmětnou věcí zabývat až v polovině října 2017.

31. Takto nastalou situaci hodnotil krajský soud z pohledu ust. § 115 odst. 1 daňového řádu, které odvolacímu orgánu otvírá v rámci odvolacího řízení možnost provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí. Žalovaný tedy v souladu s touto právní úpravou ustanovil soudního znalce a nechal vypracovat Nejvyšším správním soudem požadovaný znalecký posudek. Je rovněž zřejmé, že žalovaný dostal i své povinnosti, když s tímto důkazem ve smyslu ust. § 115 odst. 2 uvedené právní úpravy žalobce seznámil a rovněž mu nastínil výsledky provedení dokazování. V projednávané věci tak bylo na místě, aby žalovaný na požadavek o prodloužení lhůty k vyjádření k závěrům odvolacího orgánu založeným na závěrech vyplývajících ze znaleckého posudku žádosti žalobce o prodloužení lhůty přiměřeně vyhověl, když, jak vyplývá ze shora uvedeného, mu tuto možnost ust. § 115 ve vazbě na ust. § 36 odst. 5 daňového řádu právní úprava umožňuje. Tento závěr je podpořen i připomínkou žalobce, že i žalovaný si na doplnění důkazního řízení ve smyslu závazného názoru Nejvyššího správního soudu vyčerpал časový interval, který několikanásobně vzpomínanou lhůtu 15 dnů překročil. Žalovaný požadavku žalobce nevyhověl, což mělo za následek, že oponentní posudek, který si žalobce nechal vyhotovit, mohl být podkladem až pro podanou žalobu proti napadenému rozhodnutí. Takový důkazní prostředek ovšem, vzhledem k nastalým okolnostem, sám o sobě vyžaduje, aby byl součástí důkazního řízení probíhajícího před daňovými orgány.
32. Krajskému soudu proto nezbylo, než dle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí zrušit pro vady řízení a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný ve smyslu ust. § 78 odst. 5 uvedené právní úpravy vázán shora vysloveným právním názorem. Pro naznačené procesní nedostatky daňového řízení se krajský soud nemohl zabývat námitkami hmotněprávními, neboť takové jeho hodnocení by vzhledem k nastalé situaci bylo předčasné.
33. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 2 úkonů právní služby po 3.100 Kč, a to převzetí věci a sepsání žaloby. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 2 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). To vše včetně DPH.

Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou žalobce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 4. května 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu