



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: FULGUR BATTMAN, spol. s.r.o., sídlem Svitavská 39, Brno, zastoupený JUDr. Janem Paroulkem, advokátem se sídlem Čelakovského 1859/6, Blansko, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.12.2014, č.j. 34474/14/5200-20443-711661,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19.12.2014, č.j. 34474/14/5200-20443-711661, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám JUDr. Jana Paroulka, advokáta se sídlem Čelakovského 1859/6, Blansko, ve výši 19 456 Kč, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19.12.2014, č.j. 34474/14/5200-20443-711661, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“), kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2007, ledna roku 2008, března roku 2008, dubna roku 2008, května roku 2008 a června roku 2008, přičemž současně vznikla žalobci ze zákona povinnost uhradit penále z doměřených daní.

I. Podstata věci

Žalovaný a správce daně dospěli k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění, jež měla spočívat v dodání reklamy umístěné na závodních automobilech od společností TARA COSMOPOLITAN s.r.o., ELEVANTO s.r.o. a JOB REAL s.r.o.

V průběhu odvolacího řízení správce daně provedl dokazování výsledkem svědků, přičemž s hodnocením důkazů byl žalobce seznámen písemností č.j. 30733/14/5200-20443-711331, která byla žalobci předána u ústního jednání dne 27.11.2014. K závěrům obsaženým v této písemnosti se měl žalobce vyjádřit ve lhůtě stanovené správcem daně, jež činila 10 dnů od doručení výzvy.

Dne 28.11.2014 byla žalovanému doručena žádost o prodloužení lhůty k vyjádření o 15 dnů oproti lhůtě původně stanovené, tedy do 22.12.2014. Správce daně žádosti vyhověl částečně tak, že rozhodnutím ze dne 2.12.2014, č.j. 32389/14/5200-20443-711661, prodloužil lhůtu k vyjádření o 9 dní, tedy do 17.12.2014, přičemž toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 12.12.2014. Žalovanému bylo následně, po vydání žalobou napadeného rozhodnutí dne 19.12.2014, doručeno dne 22.12.2014 vyjádření žalobce.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť řízení, které předcházelo jeho vydání, bylo stiženo nezhojitelnou procesní vadou. Protože tato vada způsobila, že se žalovaný nezabýval argumentací žalobce uvedenou v jeho vyjádření ze dne 22.12.2014, je žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Žalobce poukazuje na to, že žalovaný pochybil, pokud nevyčkal na vyjádření žalobce ze dne 22.12.2014, kterým reagoval na výzvu správce daně, aby se vyjádřil ke skutečnostem zjištěným v průběhu odvolacího řízení. Lhůta pro vyjádření totiž měla podle žalobce uplynout až dne 22.12.2014, jak vyplývá z pravidla obsaženého v § 36 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“); nadto

v rozhodnutí správce daně ze dne 2.12.2014, č.j. 32389/14/5200-20443-711661, bylo uvedeno poučení, že je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. Tímto postupem pak žalovaný podle žalobce porušil povinnost zakotvenou v § 1 odst. 2 daňového řádu.

V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce poukázal na sdělení Generálního finančního ředitelství, na které se obrátil se žádostí o přešetření způsobu vyřízení stížnosti a které dospělo k závěru, že původní lhůta pro vyjádření se prodloužila do 21.12.2014, tedy o 9 dnů od 13.12.2014. Vzhledem k tomu, že konec této lhůty dopadl na neděli, podle Generálního finančního ředitelství bylo posledním dnem lhůty pro vyjádření pondělí 22.12.2014.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedeného důvodu se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření popírá správnost argumentace žalobce s tím, že pravidlo stanovené v § 36 odst. 3 daňového řádu je nutno vykládat tak, že prodloužení lhůty v důsledku pozdního oznámení rozhodnutí o prodloužení lhůty nastává až tehdy, pokud je rozhodnutí, kterým je lhůta prodloužována, oznámeno až po uplynutí nově stanoveného konce lhůty. V daném případě proto k prodloužení lhůty ze zákona nedošlo, neboť rozhodnutí o prodloužení lhůty do 17.12.2014 bylo žalobci doručeno dne 12.12.2014. Žalovaný v této souvislosti poukazuje na to, že pokud by správce daně prodloužil lhůtu o víc, než kolik zbývalo v době podání žádosti do konce lhůty, prodloužená lhůta by se krátila v neprospěch žadatele.

V reakci na repliku žalobce žalovaný poukázal dále na to, že dne 13.1.2015 mu byla doručena stížnost žalobce, kterou však žalovaný posoudil jako nepřipustnou s ohledem na skutečnost, že již bylo ukončeno odvolací řízení a došlo tak k ukončení postupu, proti kterému měla stížnost skýtat ochranu. Stížnost se tak stala bezpředmětnou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.11.2013, č.j. 9 Aps 4/2013-25).

Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb. /dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Podle § 115 odst. 2 daňového řádu 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.

Přezkum žalobou napadeného rozhodnutí soudem byl vymezen námitkou procesní vady v řízení předcházejícím jeho vydání, přičemž tato procesní vada měla podle žalobce za následek vydání nezákonného a nepřezkoumatelného rozhodnutí, protože žalovaný nezohlednil skutečnosti uvedené ve vyjádření žalobce ze dne 22.12.2014.

Pokud by tomu skutečně tak bylo, tak žalobou napadené rozhodnutí by v rámci soudního přezkumu nemohlo obstát. Nezohlednění vyjádření daňového subjektu ke skutkovým zjištěním k výzvě správce daně po doplnění dokazování v průběhu odvolacího řízení je takou procesní vadou, která atakuje zákonnost rozhodnutí ve věci samé, tedy samotné stanovení daně.

Z daňového spisu vyplynulo, že žalobci počala plynout desetidenní lhůta k vyjádření dne 28.11.2014 a uplynula by tudíž dne 7.12.2014. Dne 28.11.2014 byla žalovanému doručena žádost žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření, a to do 22.12.2014. Správce daně rozhodl s odkazem na § 36 odst. 1 a 2 daňového řádu dne 2.12.2014 o žádosti tak, že prodloužil lhůtu k vyjádření o 9 dní, tedy do 17.12.2014. Rozhodnutí o prodloužení lhůty bylo žalobci prostřednictvím zástupce dodáno do datové schránky dne 2.12.2014 a doručeno bylo dne 12.12.2014. Žalobce podal své vyjádření dne 22.12.2014, tedy až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí dne 19.12.2014.

Mezi účastníky řízení přitom není sporu o otázky skutkové, nýbrž o otázku výkladu příslušných ustanovení daňového řádu ohledně počítání lhůty prodloužené správcem daně k žádosti daňového subjektu za situace, kdy bylo rozhodnutí správce daně o prodloužení lhůty doručeno žalobci až dne 12.12.2014, tedy po uplynutí původně stanovené lhůty k vyjádření.

Podle § 36 odst. 1 daňového řádu správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.

Podle § 36 odst. 2 daňového řádu správce daně vyhovějí první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň

o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.

Podle § 36 odst. 3 daňového řádu nevydává-li správce daně rozhodnutí do doby, o niž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydává-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.

Podle § 101 odst. 6 daňového řádu se oznámením rozhodnutí pro účely tohoto zákona rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí.

Dříve účinná právní úprava prodlužování lhůt obsažená v § 14 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, stanovila, že nerozhodne-li správce daně o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty, považuje se žádané prodloužení lhůty za povolené. Je-li zamítavé rozhodnutí o včas podané žádosti podle odstavce 2 doručeno po uplynutí stanovené lhůty, jejíž prodloužení je žádáno, končí běh žádané lhůty uplynutím tolika dnů po doručení zamítavého rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.

Zdejší soud při interpretaci § 36 odst. 3 ve spojení s odst. 1 a 2 daňového řádu především vychází z toho, že daňový řád v § 36 stanoví vyvážený komplex povinností a oprávnění daňového subjektu a správce daně za účelem zajištění jednak hladkého a rychlého průběhu daňového řízení a zároveň zamezení příliš tvrdých dopadů stanovení lhůty na daňový subjekt, pokud mu v provedení úkonu brání vážné důvody. Tomu odpovídá pravidlo, že v případě první žádosti daňového subjektu o prodloužení správcovské lhůty je správce daně povinen žádosti vyhovět a správní úvaha mu přísluší pouze z hlediska rozsahu, v jakém žádosti vyhová; v tomto ohledu se tedy právní úprava, na rozdíl od dřívější právní úpravy účinné do 31.1.2010, nezměnila (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č.j. 2 Afs 33/2009-49).

Smyslem právní úpravy obsažené v § 36 odst. 3 daňového řádu je pak ochrana žadatele o prodloužení lhůty tak, aby měl zachovánu možnost učinit úkon, k němuž mu byla lhůta stanovena, a to v případech, kdy o jeho žádosti buď nebylo rozhodnuto anebo kdy prodloužení lhůty vyhověno nebylo vůbec nebo nebylo vyhověno způsobem, jaký daňový subjekt požadoval. Daňový řád tu jednak v první větě § 36 odst. 3 stanoví, že pokud správce daně nevydá rozhodnutí v termínu, do kterého je prodloužení lhůty žádáno či do 30 dnů od obdržení žádosti, má se za to, že prodloužení lhůty bylo konkludentně povoleno; ze zákona tedy v tomto případě nastane fikce prodloužení lhůty, jak bylo žádáno. Pokud však dojde k vydání rozhodnutí, z logiky věci se o tom daňový subjekt musí dozvědět dříve, než by mu uplynula původně stanovená lhůta, aby byl naplněn smysl a účel prodlužování lhůt podle § 36 daňového řádu. Podává-li žádost o prodloužení lhůty, musí se proto od tohoto okamžiku o zbývající

dobu k provedení úkonu nastavit dobu, je-li žádost zamítnuta či je daňovému subjektu vyhověno v menším rozsahu než požadoval.

Z výslovného znění zákona tedy vyplývá, že pokud se daňový subjekt s obsahem rozhodnutí o žádosti seznámí po uplynutí původně správcem daně stanovené lhůty, nastupuje pravidlo obsažené ve větě druhé § 36 odst. 3 daňového řádu. Zdejší soud se neztotožňuje s argumentací žalovaného, že by se mělo v případě tohoto pravidla jednat o situaci, kdy uplyne až doba nově (v rozhodnutí o prodloužení) stanovená; takový výklad je v rozporu s textem citovaného ustanovení zákona. Podle zdejšího soudu je podstatné, že § 36 odst. 3 věta druhá daňového řádu nerozlišuje mezi rozhodnutím negativním, tedy zamítnutím žádosti o prodloužení lhůty, a prodloužením na dobu kratší, než daňový subjekt požadoval. Pokud jde v této souvislosti o sousloví „nebylo plně vyhověno“, tak to se na rozdíl od původní právní úpravy objevuje v daňovém řádu ve vztahu k prodlužování lhůt správcem daně nově. V důvodové zprávě k daňovému řádu pak je k § 36 odst. 3 uvedeno, že „[v] ustanovení odstavce 3, jak pro lhůty stanovené správcem daně, tak pro lhůty zákonné, platí předpoklad, že nebylo-li vydáno rozhodnutí správce daně (ve smyslu § 101 odst. 2 předáno k doručení) před uplynutím termínu, do kterého je prodloužení lhůty žádáno, má se za to, že prodloužení lhůty bylo konkludentně povoleno. Současně se zde stanoví ochrana žadatele o prodloužení lhůty tak, aby měl ze zákona zaručeno, že je-li mu doručeno rozhodnutí, kterým není žádosti plně vyhověno (tj. zamítavé rozhodnutí i rozhodnutí, kterým se povoluje prodloužení, avšak v délce nižší, než bylo žádáno), po uplynutí původní lhůty, dojde k jejímu uplynutí až ve zde stanoveném časovém úseku.“.

S ohledem na shora uvedený účel pravidla obsaženého v § 36 odst. 3 věty druhé daňového řádu i na uvedenou změnu jeho dikce je tedy třeba pojmu „nebylo plně vyhověno“ rozumět tak, že jde jak o zamítavé rozhodnutí, tak o rozhodnutí, kterým se povoluje prodloužení, avšak v délce kratší, než bylo žádáno. Výklad na základě doslovného textu zákona je v nyní posuzovaném případě navíc ve prospěch žalobce jako daňového subjektu, a proto i z tohoto důvodu je třeba tento výklad upřednostnit. Byť žalovaný svojí argumentací poukazuje na nelogičnost této právní úpravy, pokud by došlo k situaci, kdy by správce daně prodloužil lhůtu o víc, než kolik zbývalo v době podání žádosti do konce lhůty, tak o takovou situaci se v nyní posuzované věci nejedná. Žalovaný pomíjí právě pravidlo *in dubio pro libertate*. Není zde legitimního důvodu, aby soud vyložil pravidlo obsažené v § 36 odst. 3 věty druhé daňového řádu tak, jak požaduje žalovaný, neboť by to vedlo k absurdnímu důsledku, že výklad učiněný soudem by byl v dané věci v neprospěch žalobce a dokonce v přímém rozporu s výslovným zněním textu zákona, který je v jeho prospěch.

Zdejší soud nepochybně, že žalovaný na žádost žalobce reagoval rychle a rozhodl o ní již 2.12.2014; to však s ohledem na terminologii použitou v citovaném ustanovení, kdy zákonodárce vyžaduje, aby bylo rozhodnutí oznámeno, není podstatné. Rozhodující skutečností tedy je, že rozhodnutí o prodloužení lhůty bylo žalobci oznámeno až dne 12.12.2014, tedy po uplynutí původní lhůty k vyjádření. Ze

zákona tedy žalobci nová lhůta k vyjádření uplynula devátým dnem od oznámení rozhodnutí, což je počet dnů zbývajících v době podání žádosti do uplynutí původní doby. Lhůta k vyjádření žalobce by ze zákona skončila v neděli 21.12.2014, tudíž v pondělí 22.12.2014 doručené vyjádření bylo podáno správcem daně včas.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že žalovaný tím, že o odvolání rozhodl před uplynutím takto ze zákona prodloužené lhůty, porušil procesní právo žalobce vyjádřit se na základě výzvy správce daně k doplněnému skutkovému stavu, který vzal žalovaný za podklad svého rozhodnutí. To nepochybně mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Proto bylo napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s.

Obiter dictum dále soud k argumentaci žalovaného doplňuje, že hypotetická situace, kdy by správce daně prodloužil lhůtu o víc, než kolik zbývalo v době podání žádosti do konce lhůty, by, opět s ohledem na pravidlo *in dubio pro libertate*, měla vyústit v takový postup, že správce daně by měl vyčkat až do uplynutí jím v rozhodnutí stanovené prodloužené lhůty. S ohledem na skutečnost, že rozhodnutí o prodloužení lhůty ve smyslu § 36 daňového řádu vydané správcem daně nepodléhá soudnímu přezkumu ve smyslu § 65 a násl. s.ř.s., tato hypotetická situace by do práv daňového subjektu zasáhla pouze tehdy, kdy by správce daně i přes své rozhodnutí o prodloužení lhůty „cíleně“ využil výše vyloženého pravidla obsaženého v § 36 odst. 3 větě druhé daňového řádu a rozhodl by ve věci samé dříve, než by uplynula jeho vlastním rozhodnutím prodloužená lhůta, aby se „vyhnul“ či „zmařil“ daňovému subjektu provést zamýšlený úkon. Takový postup žalovaného jako správního orgánu lze jistě s ohledem na principy dobré správy jen stěží očekávat.

Pokud jde o okolnosti související s vyřízením stížnosti žalobce na postup správce daně ve smyslu § 237 daňového řádu, ty jsou pro posouzení věci bezpředmětné a s jejím meritem nikterak nesouvisejí.

V. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Podle obsahu soudního spisu spočívají náklady v zaplaceném soudní poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč společně s náklady právního zastoupení za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby, repliky a účasti u jednání (§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky) a částkou 2 856 Kč jako částkou odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je

advokát povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 19 456 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

V Brně dne 3. listopadu 2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu