



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobce: **Granit Tower a.s.**, IČO 471 15 866
sídlem V jámě 699/5, Praha 1
zastoupený advokátem JUDr. Mariánem Kováčkem
sídlem Koněvova 1107/54, Praha 3

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2019, č.j. 47848/19/5300-22442-707666

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2019, č.j. 47848/19/5300-22442-707666, kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správní orgán I.stupně, správce daně“) ze dne 24. 6. 2019, č.j. 5043582/19/2001-52522-11041 (dále jen „rozhodnutí I.stupně“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a

zastaveno odvolací řízení, neboť odvolání proti platebnímu výměru bylo podáno po stanovené lhůtě.

Žaloba

2. Žalobce podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 dne 25. 9. 2014. Dne 7. 3. 2016 byla zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období srpen 2014 v rozsahu podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Dne 23. 4. 2019 byl žalobci doručen dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014, č. j. 3298147/19/2001-52522-11018 (dále jen „platební výměr, dodatečný platební výměr“), který vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1. Podle žalobce prekluzivní lhůta pro vyměření DPH za zdaňovací období srpen 2014 uplynula dne 7. 3. 2019. Žalobce namítá, že předmětný platební výměr je nezákonný z důvodu vyhotovení po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření DPH za zdaňovací období srpen 2014.
3. Podle žalovaného a dožádaného správce daně lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období srpen 2014 uplynula dne 16. 5. 2019, nikoliv dne 7. 3. 2019, a to z důvodu odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní. S těmito závěry žalobce nesouhlasí. Podle ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní může mít účinky na stavění lhůty pro stanovení/vyměření daně jen tehdy, když mezinárodní dožádání je vedeno pouze k jedné dani, je vedeno ve vztahu k té dani, ohledně které je vedeno aktivní řízení, má vztah k předmětnému nalézacímu řízení, musí mít souvislost s předmětem daňové kontroly, je vedeno účelně. Dle žalobce žádost o mezinárodní spolupráci, kterou odůvodňoval správce daně prodloužení lhůty pro vyměření DPH, nemohla mít účinek stavění lhůty dle ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Bankovní účet vedený u Tatrabanky nemá žádnou souvislost se zdanitelným plněním od plátce Exposita Game a.s., ani s uskutečněným plněním pro plátce Interagencie a.s.; na daňových dokladech souvisejících s těmito plátcí nebylo uvedeno toto číslo účtu a ani žalobce nikdy netvrdil, že s těmito plátcí uskutečňoval platební styk prostřednictvím tohoto bankovního účtu. Dále faktura č. 2014/004 nemá žádnou souvislost s výrobní linkou na výrobu fotovoltaických panelů (týkala se zemědělské komodity) a tím pádem ani s prověřovanými plátcí dle rozsahu dožádání. Předmětem daňové kontroly, ke které byl dožádán dožádaný správce daně, byla omezena na zdaňovací období srpen 2014, avšak předmětem žádosti o mezinárodní spolupráci byly zdaňovací období 7/2014 a 12/2014 a období 11/2013 – 5/2017. Odůvodnění prodloužení lhůty pro vyměření DPH za zdaňovací období srpen 2014 žádostí o mezinárodní dožádání je nepřezkoumatelné, neboť není jasné, jak dožádaný správce daně určil, proč se tato prekluzivní lhůta prodloužila právě o dobu uvedenou dožádaným správcem daně, tj. od 7. 3. 2019 do 16. 5. 2019.
4. I kdyby platilo, že vyměřovací lhůta pro vyměření DPH za zdaňovací období srpen 2014 uplyne/uplynula až dne 16. 5. 2019 nemění to nic na tom, že platební výměr byl vyhotoven až po uplynutí této prekluzivní lhůty. Důvodem je, že při ukončení daňové kontroly postupoval správce daně nezákonně. Stanovisko správce daně k vyjádření k výsledku daňové kontroly bylo dožádaným správcem daně elektronicky podepsáno dne 2.

4. 2019. Avšak stanovisko dožádaného správce daně bylo daňovému subjektu předloženo až na ústním jednání při projednávání zprávy o daňové kontrole dne 4. 4. 2019. Tímto účelovým postupem bylo žalobci znemožněno vyjádřit se k následným stanoviskům dožádaného správce daně a navržení případného doplnění zjišťování skutkového stavu věci. Postup dožádaného správce daně znemožnil žalobci využít práva vyjádřit se k následným stanoviskům před dnem projednání zprávy o daňové kontrole. Cílem tohoto účelového postupu dožádaného správce daně bylo omezení rizika uplynutí lhůty pro vyměření DPH za zdaňovací období srpen 2014 před dnem ukončení daňové kontroly a vydání dodatečného platebního výměru.
5. Zpráva o daňové kontrole není jediný procesní krok, se kterým daňový řád spojuje proces ukončení daňové kontroly, dalším krokem je výsledek kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Samotnému projednání zprávy o daňové kontrole tak předchází jiný procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně, aniž žalobci zaslal výsledek kontrolního zjištění, rovnou ho vyzval k projednání zprávy o daňové kontrole. Podle žalobce je správce daně povinen s výsledky kontrolního zjištění (tj. výsledek dokazování a jeho odůvodnění) seznámit daňový subjekt. Tuto povinnost, kterou mu ukládá daňový řád, správce daně nesplnil. Platební výměr byl vyhotoven nezákonně, neboť lhůta pro vyměření předmětné daně byla dodržena za cenu účelového a nezákonného postupu (porušení ust. § 88 odst. 2 daňového řádu). Napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodu. V odůvodnění se žalovaný vůbec nezabýval procesními námitkami žalobce o nezákonném ukončení předmětné daňové kontroly.
6. Nezákonně vydaný platební výměr na základě nezákonně zahájené daňové kontroly nemohl mít za následek spuštění běhu třicetidenní lhůty pro podání odvolání proti napadenému platebnímu výměru a nebyly dány zákonné důvody pro vydání Rozhodnutí o odvolání č.j. 5043582/19/2001-52522-110418. Rozhodnutí o odvolání č.j. 5043582/19/2001-52522-110418 je nezákonné, neboť žalobce nemohl podat odvolání proti platebnímu výměru po zákonné lhůtě, když třicetidenní lhůta pro podání odvolání proti napadenému platebnímu výměru nemohla začít běžet.
7. Původní místně příslušný správce daně před zahájením daňové kontroly neposlal žalobci výzvu k podání dodatečného daňového přiznání na DPH za zdaňovací období srpen 2014. Tím porušil ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu a nerespektoval zásadu přiměřenosti a zásadu zdrženlivosti při správě daní. Důkazem, že příslušný správce daně v době zahájení daňové kontroly disponoval poznatky, že bylo namístě vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání k DPH, a ne zahájit daňovou kontrolu, je například odůvodnění platebního výměru na DPH za zdaňovací období říjen 2014, č.j. 4995164/15/2005-52521-109179, ze dne 15. 7. 2015. Přijatá a uskutečnitelná zdanitelná plnění byla ve zdanitelném období srpen 2014 a říjen fakticky totožná. Vydal-li správce daně uvedený platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen 2014 v roce 2015, pak v roce v březnu 2016, tj. v době zahájení daňové kontroly za zdaňovací období srpen 2014, musel předpokládat s vysokou mírou jistoty, že daň bude za srpen 2014 daňovému subjektu také doměřena. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodu, neboť se správce daně nevyslovil k otázce porušení § 145 odst. 2 daňového řádu namítané žalobcem.
8. Podle správních orgánů byl napadený platební výměr doručen fikcí dne 20. 4. 2019, třicetidenní lhůta pro podání řádného opravného prostředku proti napadenému

platebnímu výměru běžela od 21. 4. 2019 do 20. 5. 2019. Pondělí 20. 5. 2019 tak podle správce daně bylo posledním dnem pro podání řádného opravného prostředku proti předmětnému platebnímu výměru. Žalobce s tímto závěrem nesouhlasí. Den 20. 4. 2019, tj. podle žalovaného den doručení napadeného platebního výměru fikcí, byla sobota a první pracovní den po sobotě 20. 4. 2019 bylo úterý 23. 4. 2019. Podle žalobce tak třicetidenní lhůta pro podání řádného opravného prostředku proti napadenému platebnímu výměru běžela od 24. 4. 2019 do 23. 5. 2019. Čtvrtek 23. 5. 2019 tak podle žalobce byl posledním dnem pro podání řádného opravného prostředku proti platebnímu výměru. Odvolání proti napadenému platebnímu výměru, které bylo žalobcem podané dne 21. 5. 2019, tak bylo učiněno v zákonné lhůtě pro odvolání. Pravidlo uvedené v § 33 odst. 4 daňového řádu, které stanoví, že případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den, je pravidlem univerzálním, které se použije vždy (bezvýjimečně) v případech doručování podle daňového řádu, bez ohledu na to, zda je doručováno prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, nebo prostřednictvím datových schránek. Pro veřejnoprávní předpisy platí, že výjimka z pravidla v nich zakotveného musí být výslovně upravena, muselo by tak být výslovně upraveno, že se toto pravidlo nevztahuje na doručování prostřednictvím datových schránek.

9. Žalobce namítá, že správce daně při doručování platebního výměru a následném doručování rozhodnutí o odvolání pochybil, když je doručil přímo žalobci, nikoliv, jak vyžaduje ust. § 41 odst. 1 daňového řádu, zplnomocněnému zástupci (Ing. M. A.). Důsledkem tohoto chybného postupu správce daně je, že ani napadený platební výměr, ani rozhodnutí o odvolání nebyly účinně doručeny. Úmyslem zmocnitele a zmocněnce při sepisování předmětné plné moci bylo, aby byl žalobce zastupován zplnomocněným zástupcem-odborníkem do doby pravomocného ukončení kontroly na DPH za zdaňovací období srpen 2014, tj. do nabytí právní moci dodatečného platebního výměru na DPH za zdaňovací období srpen 2014. Není možné, aby pro dožádaného správce daně byla předmětná plná moc platná (platná ve věci předmětné stížnosti) a pro správce daně při doručování platebního výměru a rozhodnutí o odvolání byla neplatná. Pokud správci daně nebyl rozsah zmocnění zřejmý nebo měl pochyby o jeho rozsahu, měl v takovém případě správce daně vyzvat zmocnitele v souladu s § 28 odst. 2 daňového řádu k vyjasnění rozsahu zplnomocnění. To správce daně však neučinil, čímž zkrátil práva daňového subjektu.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí. Žaloba svou argumentací převážně cílí proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období srpen 2014. Žalobce zmeškal lhůtu pro podání odvolání proti tomuto rozhodnutí a svým postupem se snaží „vlomit“ do řízení o stanovení daně. Žalovaný upozorňuje, že napadené rozhodnutí je rozhodnutí procesního charakteru, kdy lze účinně uplatňovat námitky pouze do tohoto rozhodnutí a meritorní námitky ke stanovení daně nemohou být vyslyšeny, neboť na skutečnosti, zda bylo, či nebylo podáno odvolání po lhůtě pro jeho podání, nemohou ničeho změnit.
11. Žalovaný má za prokázané, že v případě žalobce neuplynula lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období srpen 2014. V průběhu daňové kontroly správce daně zaslal několik mezinárodních dožádání, která v souladu s § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu stavěla prekluzivní lhůtu. Námitka žalobce směřuje k posouzení těchto žádostí věcně s tím, že

žádost o mezinárodní spolupráci neměla účinky stavení lhůty dle ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Námitky, kterými žalobce rozporuje provádění žádostí o mezinárodní spolupráci z hlediska jejich účelnosti, souvislosti s předmětem daňové kontroly, tedy jejich povahy, jdou nad rámec otázky prekluzivní lhůty. Tyto námitky jdoucí k povaze žádostí o mezinárodní spolupráci by mohl žalobce relevantně uplatnit v řízení o stanovení daně, přičemž v řízení o žalobě proti rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně o odvolání z důvodu jeho podání po lhůtě, tyto nelze patřičně (hmotněprávně) vypořádat za situace, kdy není pochyb o tom, že v rámci daňové kontroly byly správcem daně provedeny. Otázka prekluze je relevantní pouze k posouzení, zda byly činěny úkony s vlivem na běh prekluzivní lhůty, avšak otázky nastolené žalobcem týkající se de facto účelnosti a konkrétních souvislostí provedení mezinárodního dožádání, jdou již nad rámec řešení prekluze práva stanovit daň.

12. Námitka, že správce daně postupoval při ukončení daňové kontroly nezákonně, nemůže být věcně vypořádána v rámci tohoto soudního přezkumu. Předmětem zde řešené věci je rozhodnutí procesní povahy a nikoliv rozhodnutí o stanovení daně, jehož podkladem byla zpráva o daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo podáno po zákonem stanovené lhůtě, správce daně odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl a odvolací řízení zastavil. Z tohoto důvodu nebyly vypořádány námitky žalobce k ukončení daňové kontroly a návazně rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné, neboť vypořádání těchto námitk v odvolacím řízení by nemohlo jakkoliv změnit skutečnost, že odvolání bylo podáno po lhůtě pro jeho podání (tj. nebyl splněn procesní předpoklad pro věcné projednání odvolacích námitk). Odvolací námitky, které se netýkaly přímo pozdního podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, nebyly shledány jako relevantní.
13. Námitky stran přednosti výzvy k podání dodatečného daňového přiznání místo zahájení daňové kontroly jsou naprosto nepřipadné a žalovaný považuje za nadbytečné na tyto dále reagovat. Žalovaný pouze pro úplnost dodává, že žalobce využíval procesní prostředky k ochraně svých práv v rámci daňového řízení (stížnost dle § 261 daňového řádu) i v rámci soudního řízení (žaloba na nezákonný zásah vedená u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 45 Af 27/2017 – rozsudkem částečně zastaveno řízení o žalobě a částečně žaloba zamítnuta). V tomto ohledu není žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť při vydání rozhodnutí správcem daně dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu, jde o rozhodnutí, kterým se odvolací řízení končí, aniž by odvolací důvody byly přezkoumány. Správce daně zkoumá při vydání tohoto rozhodnutí pouze podmínky odvolacího řízení a obsahem samotného odvolání se nezabývá.
14. Žalobce předkládá svoji verzi výpočtu lhůty pro podání odvolání, se kterou se žalovaný neztotožňuje. Žalovaný shodně se žalobcem konstatuje, že dodatečný platební výměr byl doručen do jeho datové schránky dne 20. 4. 2019 uplynutím lhůty. Dne 21. 4. 2019 začala běžet lhůta 30 dní pro podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kdy poslední den lhůty připadl na den 20. 5. 2019 (pondělí). Poslední den lhůty pro podání odvolání připadl na pracovní den, který byl tedy posledním dnem pro podání odvolání, a nelze tak aplikovat ust. § 33 odst. 4 daňového řádu, jehož aplikace se žalobce domáhá. Žalobce zcela opomíjí, že jím zmiňované ustanovení (§ 33 odst. 4 daňového řádu) neřeší počátek běhu lhůty s ohledem na to, zda připadá na pracovní den či sobotu, neděli nebo svátek. Proto argumentace žalobce, že první pracovní den následující po sobotě 20. 4. 2019 bylo úterý 23. 4. 2019, od které odvíjí počátek běhu lhůty pro podání odvolání, je zcela

mylná a nemá oporu v zákoně. Naopak výklad provedený žalovaným, dle kterého byl dodatečný platební výměr doručen žalobci do jeho datové schránky dne 20. 4. 2019 (sobota) a od 21. 4. 2019 začala běžet lhůta pro podání odvolání, je potvrzen i např. rozhodnutím Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 400/2018, dle kterého při doručování do datové schránky je třeba vycházet ze zásadní odlišnosti od doručování poštou, a to z neomezeného přístupu k datové schránce. Žalobcem navrhovanou aplikaci zásady *in dubio mitius*, resp. *in dubio libertate* je třeba jako nedůvodnou odmítnout, neboť zde nedochází k srovnatelným výkladům, které by přicházely v dané věci v úvahu a pochybnosti o aplikaci právních předpisů správním orgánům nevznikly. Princip *in dubio mitius* nelze na danou věc použít, neboť se nejedná o alternativní výklad téže právní normy (§ 33 odst. 4 daňového řádu), ale žalobce zcela opomíjí právní úpravu (zákon o elektronických úkonech), kterou na jeho případ aplikovaly správní orgány, zejm. ust. § 42 daňového řádu a § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb. o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění účinném do 31. 1. 2020 (dále jen „zákon o elektronických úkonech“).

15. S námitkou nesprávného doručování rozhodnutí přímo žalobci, nikoliv jeho zástupci, žalovaný nesouhlasí. V dané věci není rozhodný úmysl zmocnitele a zmocněnce při sepisování plné moci, ale skutečný obsah plné moci předložený správci daně. M. A., daňová poradkyně, byla zmocněna jednat za žalobce na základě plné moci, přičemž byla pověřena „k zastupování společnosti při daňové kontrole na DPH za zdaňitelné období srpen 2014 u ÚP Praha 5.“ Tato plná moc byla výslovně omezena pouze pro předmětnou daňovou kontrolu (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 414/2018-28 k rozdílu mezi daňovým řízením a daňovou kontrolou). A. je profesionál ve věci daní, proto jí muselo být zřejmé, že její plná moc byla omezena pouze na předmětnou daňovou kontrolu. Dodatečný platební výměr (ani rozhodnutí o odvolání) nejsou součástí daňové kontroly, proto byly doručovány přímo žalobci. Rovněž z protokolu, kterým byla projednána zpráva o daňové kontrole, je patrné, že projednání zprávy o daňové kontrole je konečnou fází daňové kontroly a dále, že zpráva o daňové kontrole byla projednána a daňová kontrola ukončena. Nelze si též nepovšimnout, že odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a rovněž odvolání proti rozhodnutí o odvolání správce daně podal již Z. K., člen představenstva žalobce. Správce daně nebyl povinen vyzvat zmocnitele dle § 28 odst. 2 daňového řádu k vyjasnění rozsahu zmocnění, jak žalobce navrhuje, protože žádné pochybnosti ohledně rozsahu plné moci neměl.

Obsah spisu

16. Z obsahu spisu vyplývá, že dne 7. 3. 2016 byla správcem daně zahájena kontrola na DPH za zdaňovací období srpen 2014.
17. Z plné moci ze dne 23. 2. 2016 vyplývá, že žalobce udělil plnou moc M. A., daňové poradkyni, k zastupování společnosti při daňové kontrole na DPH za zdaňitelné období srpen 2014 u ÚP Praha 5.
18. Z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 4. 2019, č.j. 1765109/19/2105-60563-203811 vyplývá, že předmětem jednání bylo seznámení žalobce se stanoviskem správce daně k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly DPH za zdaňovací období

srpen 2014 v rozsahu splnění podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH, projednání zprávy o daňové kontrole č.j. 1764811/19/60563-203811, tato zpráva byla v rámci ústního jednání projednána a předána A.. V rámci poučení v protokolu je výslovně uvedeno, že podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola (§ 88 odst. 4 daňového řádu).

19. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 10. 4. 2019 dodatečný platební výměr na DPH, č.j. 3298147/19/2001-52522-110418, ve kterém byla doměřena daň za srpen 2014 ve výši 5.878.387 Kč. Tento platební výměr byl odeslán 10. 4. 2019 a dle výpisu z ISDS doručen 20. 4. 2019, kdy uplynulo 10 dnů od dodání datové zprávy do datové schránky příjemce. Zpráva byla označena jako doručená fikcí.
20. Dne 21. 5. 2019 podal žalobce odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, které bylo podepsáno Z. K., členem představenstva žalobce.
21. Dne 24. 6. 2019 vydal správce daně rozhodnutí o odvolání, č.j. 5043582/19/2001-52522-110418, kterým odvolání zamítl a odvolací řízení zastavil, neboť bylo odvolání podáno po stanovené lhůtě (§ 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu). Správce daně zjistil, že napadený platební výměr byl podepsán a vydán 10. 4. 2019. Vzhledem k tomu, že žalobce neměl u správce daně v dané souvislosti uplatněnou žádnou plnou moc (zastupování pro A. skončilo dnem ukončení daňové kontroly), odeslal správce daně platební výměr do datové schránky daňového subjektu, a to dne 10. 4. 2019. V nadcházejících 10 dnech se do předmětné datové schránky nepřihlásila oprávněná osoba, proto je platový výměr v souladu s ust. § 17. odst. 4 zákona o elektrických úkonech považován uplynutím 10. dne od dodání platebního výměru do datové schránky žalobce za doručený. Platební výměr byl fikcí doručen 20. 4. 2019. Třicetidenní lhůta pro podání řádného opravného prostředku proti platebnímu výměru běžela od 21. 4. 2019 do 20. 5. 2019. Pondělí 20. 5. 2019 tak bylo posledním dnem pro podání řádného opravného prostředku proti platebnímu výměru. Podal-li žalobce odvolání až dne 21. 5. 2019, učinil tak po zákonné lhůtě.
22. Proti tomuto rozhodnutí o odvolání ze dne 24.6.2019, č.j. 5043582/19/2001-52522-110418, podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím. V napadeném rozhodnutí žalovaný shrnul průběh daňové kontroly a konstatoval, že platební výměr byl doručen do datové schránky dne 20. 4. 2019 a počátek 30 denní lhůty pro odvolání začal běžet od následujícího dne, tj. od 21. 4. 2019. Lhůta pro podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru končila dne 20. 5. 2019. Jelikož žalobce podal odvolání až dne 21. 5. 2019, bylo toto odvolání podáno po zákonem stanovené lhůtě. Dle žalovaného správce daně postupoval zcela v souladu s daňovým řádem, když zamítl podané odvolání a odvolací řízení zastavil.
23. K námitce špatného doručování žalovaný uvedl, že plná moc byla udělena paní A. pouze „...k zastupování společnosti při daňové kontrole na DPH za zdanitelné období srpen 2014...“. Navíc v samotné plné moci bylo uvozeno zastupování u Územního pracoviště Praha 5, což odpovídá na rozdíl od odvolacího řízení, daňové kontrole. Paní A. byla tedy oprávněna zastupovat odvolatele pouze při daňové kontrole. Správce daně tedy nijak nepochybil, když poslal napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr žalobci, nikoliv jeho zástupci pro kontrolu, jelikož dle ust. § 41 odst. 1 daňového řádu se písemnosti doručují zástupci v rozsahu jeho oprávnění k zastupování. Již v rámci protokolu o projednání zprávy bylo sděleno, že projednání zprávy o daňové kontrole je konečnou fází

daňové kontroly a rovněž, že zpráva byla projednána a kontrola ukončena. Protože dodatečný platební výměr ani rozhodnutí o odvolání nejsou součástí daňové kontroly, došlo k jejich účinnému doručení, neboť bylo doručeno zákonnému adresátovi – žalobci. Žalobce sám podal odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru i proti napadenému rozhodnutí prostřednictvím své vlastní datové schránky a s podpisem jednatele, nikoliv prostřednictvím zmocněnce paní A. Žalobce si tedy byl vědom skutečnosti, že není v této fázi daňového řízení nikým zastupován.

24. Věcnými námitkami uvedenými v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru se správce daně nezabýval, neboť byl povinen se nejprve zabývat otázkou, zda byly splněny procesní předpoklady pro další jednání ve věci. Jelikož zjistil, že odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo podáno po stanovené lhůtě, odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru napadeným rozhodnutím zamítl a odvolací řízení zastavil, tak jak mu ukládá ust. § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu.
25. K námitkám směřujícím do postupů v daňové kontrole a prekluze žalovaný uvedl, že tyto námitky se netýkají přímo pozdního podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jež je důvodem vydání napadeného rozhodnutí, a proto jsou v řízení o této otázce nepřipadné. V případě odvolání proti rozhodnutí dle ust. § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu (podaného po lhůtě) totiž odvolací orgán přezkoumává pouze skutečnosti, které správce daně vedly k vydání rozhodnutí o zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení pro pozdní podání odvolání. Odvolací orgán tudíž přezkoumává toliko skutečnost, zda skutečně došlo k podání odvolání po lhůtě. Meritorní námitky tudíž nemohou v tomto odvolacím řízení být řešeny, neboť na skutečnosti, zda bylo či nebylo podáno odvolání po lhůtě, nemohou ničeho změnit.
26. Jedinou námitkou, kterou je třeba vypořádat je námitka prekluze práva daň stanovit, neboť žalobce má za to, že dodatečný platební výměr na DPH za předmětné zdaňovací období srpen 2014 byl doručen až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. V posuzovaném případě byla dne 7. 3. 2016 (tj. před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty dle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu) zahájena daňová kontrola na DPH za předmětné zdaňovací období srpen 2014. V průběhu daňové kontroly zaslal správce daně několik mezinárodních dožádání, která v souladu s ust. § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu stavila prekluzivní lhůtu. Díky této skutečnosti by tato lhůta uplynula (nejdříve) dne 16. 5. 2019. Správce daně doručil odvolateli dodatečný platební výměr za předmětné zdaňovací období dne 20. 4. 2019, tudíž před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Námitka prekluze je nedůvodná.

Posouzení věci soudem

27. Městský soud v Praze přezkoumal na základě žaloby napadené rozhodnutí z hlediska námitek v žalobě uvedených, neboť jejich rozsahem je soud vázán, při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s.ř.s.“). Podle § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud bez jednání, když účastníci nevyjádřili s takovým postupem výslovný nesouhlas, má se tedy za to, že s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí.

28. Podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je podané odvolání nepřipustné nebo bylo podáno po lhůtě.
29. Městský soud v úvodu zdůrazňuje, že předmětem přezkumu v tomto řízení jsou rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání, které směřovalo proti dodatečnému platebnímu výměru, a zastavení odvolacího řízení. Předmětem přezkumu je tedy procesní rozhodnutí žalovaného, jehož předmětem je posouzení otázky, zda opravný prostředek proti prvostupňovému rozhodnutí (platebnímu výměru) byl podán včas. Přezkum soudu je tedy limitován předmětem napadeného rozhodnutí žalovaného, který se meritem věci vůbec nezabýval. To znamená, že se jím nemůže zabývat ani soud.
30. Soud se v první řadě zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti s ohledem na to, že jen přezkoumatelné rozhodnutí může podrobit svému přezkumu v rámci správního soudnictví (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004 - 105). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení správní orgán považoval za nedůvodnou a proč námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč. Soud v projednávaném případě nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v dané věci neshledal. Napadené rozhodnutí naplňuje shora vymezená kritéria přezkoumatelnosti. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu žalovaný vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil, popř. proč se k některým námitkám žalobce nevyjádřil a nepřezkoumal je.
31. Žalobce nepřezkoumatelnost namítá z důvodu nedostatečného odůvodnění prodloužení prekluzivní lhůty, nevypořádání se s procesními námitkami žalobce o nezákonném ukončení předmětné daňové kontroly, nevypořádání se s namítanou vadou spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Žádná z uvedených námitok žalobce není důvodná a nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval přezkumem rozhodnutí správce daně o odmítnutí odvolání z důvodu jeho podání po lhůtě. Správce daně tedy vydal procesní rozhodnutí, ve kterém přezkoumával splnění procesních předpokladů pro projednání podaného odvolání proti platebnímu výměru. S ohledem na to, že dospěl k závěru, že tyto procesní předpoklady nebyly splněny, jelikož byl opravný prostředek podán po stanovené lhůtě, nepřezkoumával platební výměr věcně. Na to navazuje také rozsah přezkumu žalovaného v rámci napadeného rozhodnutí, kdy žalovaný přezkoumával pouze závěry správce daně týkající se naplnění procesních předpokladů pro vedení odvolacího řízení. Žalovaný tedy nemusel, a neměl k tomu ani pravomoc, v napadeném rozhodnutí přezkoumávat platební výměr, ani samotnou daňovou kontrolu. V rámci napadeného rozhodnutí se ale žalovaný námitkami v odvolání, které jsou obdobné s námitkami obsaženými v žalobě, zabýval a v rozsahu přezkumu limitovaného daným řízením se s nimi dostatečně vypořádal.
32. Dále se soud zabýval námitkou žalobce, že lhůta pro podání řádného opravného prostředku běžela od 24. 4. 2019 do 23. 2019, tudíž bylo odvolání učiněno v zákonné lhůtě. Tato námitka se přímo dotýká předmětu tohoto řízení. Dle žalobce je nutné aplikovat § 33

odst. 4 daňového řádu a není možné, aby poslední den lhůty fikce připadl na sobotu, neděli nebo státem uznaný svátek.

33. Dle § 33 odst. 4 daňového řádu připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den; to neplatí, jde-li o lhůtu určenou v kratších časových jednotkách, než jsou dny.
34. 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; to neplatí, vylučuje-li jiný právní předpis náhradní doručení.
35. K problematice aplikace § 33 odst. 4 daňového řádu se již vyjadřoval Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 16. 5. 2013, č.j. 5 Afs 76/2012-28 konstatoval, že: „(...) na počítání lhůty podle § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů se nevztahuje pravidlo pro počítání času uvedené v § 33 odst. 3 daňového řádu. Nepřihlásí-li se do datové schránky osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k dodanému dokumentu, ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byl dokument dodán do datové schránky, považuje se tento dokument za doručený posledním dnem této lhůty, a to i v případě, že připadne konec lhůty na sobotu, neděli nebo svátek.“ Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud také v usnesení ze dne 23. 1. 2019, č.j. 1 Afs 400/2018-52, nebo usnesení ze dne 23. 7. 2019, č.j. 7 Afs 98/2019-27. Také Ústavní soud v usnesení ze dne 1. 12. 2020 potvrdil, že usnesení vrchního soudu bylo fikcí doručeno již dne 14. 7. 2019, což byla neděle, a to fikcí doručení na základě § 17 odst. 1 ve spojení s § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech. Městský soud tedy vycházel při svém hodnocení ze znění § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech ve spojení s výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a dospěl k závěru, že dodatečný platební výměr byl žalobci doručen desátým dnem od dodání do datové schránky. Dodatečný platební výměr byl dodán do datové schránky 10. 4. 2019 a doručen dikcí dne 20. 4. 2019.
36. Lhůta pro podání odvolání počala běžet dne 21. 4. 2019 v souladu s § 33 odst. 2 daňového řádu. Ani na počátek lhůty pro podání odvolání není možné aplikovat pravidlo obsažené v § 33 odst. 4 daňového řádu, jelikož toto pravidlo je výslovně stanoveno pro poslední den lhůty a nelze ho extenzivně aplikovat pro počítání jednotlivých dnů lhůt, ať už se jedná o první den, či den v polovině lhůty. Výjimka je stanovena pouze pro poslední den lhůty. Posledním dnem 30 denní lhůty bylo pondělí 20. 5. 2019. Závěr správních orgánů o podání odvolání po lhůtě je tedy správný a postup, kterým bylo odvolání zamítnuto, byl v souladu se zákonem.
37. Námitka špatného doručení platebního výměru a rozhodnutí o odvolání není důvodná. Žalobce tvrdí, že správní orgány měly doručovat M. A. a odkazuje na úmysl stran při uzavírání plné moci. Z plné moci jasně vyplývá, že byla A. pověřena k zastupování žalobce při daňové kontrole na DPH za zdanitelné období srpen 2014 u ÚP Praha 5, přičemž dodatečný platební výměr již není součástí daňové kontroly. Žalovaný neměl povinnost zkoumat úmysl žalovaného při sepisu plné moci, nevznikly ani žádné pochybnosti o povahu plné moci, když samotné odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nebylo podáno A.
38. K námitce prekluze práva na doměření daně soud konstatuje, že z nálezů Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07; ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07; či nálezy ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07) vyplývá, že k zániku práva

vyměřit nebo doměřit daň jsou soudy povinny přihlížet z moci úřední. Konstantní judikaturu Ústavního soudu o nutnosti zkoumat daňovou prekluzi ex offio akceptoval také Nejvyšší správní soud (např. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, rozsudek ze dne 17. 10. 2018, č.j. 9 Afs 337/2018-43). Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135 k závěru, že: „Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“ V rozsudku ze dne 17. 10. 2018, č.j. 9 Afs 337/2018-43, Nejvyšší správní soud konstatuje, že je také podstatné, zda mohla mít námitka prekluze z hlediska předmětu sporu na projednávanou věc jakýkoliv vliv z hlediska její relevance pro věc.

39. Jak soud uvedl již výše, napadené rozhodnutí je rozhodnutím o zastavení řízení pro opožděnost podaného odvolání proti rozhodnutí prvostupňového správce daně. Žalovaný se nezabýval meritorním posouzením námitek, které žalobce uplatnil proti dodatečnému platebnímu výměru. Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů je tak omezen pouze na otázku, zda byl v daném případě naplněn zákonem stanovený důvod pro zastavení odvolacího řízení, či nikoliv. Městský soud se tedy nemohl zabývat meritorními otázkami, kterými žalobce zpochybňoval samotný dodatečný platební výměr. Jen v případě, že by žaloba směřovala proti rozhodnutí, které se k odvolání žalobce zabývalo meritem věci, mohl by i soud posoudit důvodnost věcných námitek a pak by musel případnou prekluzi zkoumat i bez návrhu žalobce.
40. Soud však konstatuje, že není v tomto řízení povinen přezkoumávat z úřední povinnosti, zda došlo k zániku práva na doměření daně, jelikož předmětem tohoto řízení není meritorní rozhodnutí. V rámci omezeného soudního přezkumu na to, zda byl nebo nebyl naplněn důvod pro zastavení odvolacího řízení, soud nemůže zkoumat, zda mezinárodní žádost naplnila důvod pro stavení prekluzivní lhůty pro stavení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.
41. Soud přihlédl k tomu, že ani po lhůtě vydaný dodatečný platební výměr není nicotný a jeho zrušení pro nezákonnost má daňový subjekt právo se domáhat v rámci řádných opravných prostředků a následně případně i formou správní žaloby. Vyplývá to ze závěru, který vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2015, č. j. 3 As 138/2014 – 39, v němž uvedl, že: *„(...) i pokud by skutečně došlo k vyměření nebo doměření cla či daně po uplynutí zákonem stanovené lhůty, jak namítá stěžovatel, jednalo by se sice o vadu rozhodnutí, že by však mělo povahu prosté nezákonnosti, nejednalo by se tedy o vadu tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci, resp. nicotnost platebních výměrů, a tedy nemožnost provedení exekuce.“* a jeho zrušení pro nezákonnost má daňový subjekt právo se domáhat v rámci řádných opravných prostředků a následně případně i formou správní žaloby. To znamená, že jeho zrušení pro nezákonnost má daňový subjekt právo se domáhat v rámci řádných opravných prostředků a následně případně i formou správní žaloby. To však jen tehdy, jsou-li splněny zákonem stanovené podmínky, mezi něž patří řádné vyčerpání opravných prostředků, tedy ve lhůtě podané odvolání.
42. Výše uvedené závěry platí také ve vztahu k ostatním námitkám žalobce. Městský soud nemůže v tomto konkrétním řízení přezkoumávat postup správce daně po ukončení daňové kontroly, ani okolnosti zahájení daňové kontroly. Tyto námitky by bylo možno vypořádat jen, jestliže by bylo odvolání podáno včas a v důsledku by i odvolací správní orgán projednal takové odvolání věcně. Tak tomu ale v této věci není.

43. Z výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto žalobu s ohledem na výše uvedené podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
44. Výrok o nákladech v řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému správnímu orgánu náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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 nejbližze 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.

V Praze dne 18. února 2021

JUDr. Hana Veberová, v. r.
předsedkyně senátu