



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka ve věci

žalobce: **Ing. M. K.**
bytem
zastoupen advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem
se sídlem Sluneční náměstí 14/2588, 158 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2020, č. j. 11245/20/5200 – 10423 - 708571

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2020, č. j. 11245/20/5200-10423-708571 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozhodnutí k rukám právního zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“ či „zdejší soud“) byla dne 27. 5. 2020 doručena žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2020, č. j. 11245/20/5200 – 10423 - 708571, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 3. 2018, č. j. 426447/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 850 887 Kč, doměřen daňový bonus ve výši – 12 027 Kč a stanovena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 172 582 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr“).
2. Prvním žalobním bodem žalobce rozporoval, že rozšíření daňové kontroly není jejím zahájením. Žalobce namítal, že § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) spojuje přerušení běhu lhůty se zahájením daňové kontroly, nikoli již pro případy rozšíření daňové kontroly. S ohledem na uvedené žalobce uvedl, že lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 2015 započala 1. 4. 2016 a uplynula dne 1. 4. 2019, protože rozšíření rozsahu daňové kontroly nemělo za následek přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že dodatečný platební výměr ze dne 5. 3. 2018, č. j. 426447/18/2211 – 50523 – 305320 nebyl žalobci oznámen v posledním roce před marným uplynutím lhůty pro stanovení daně, tak nedošlo k prodloužení lhůty ani podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. V neposlední řadě žalobce poukazoval na § 148 odst. 3 daňového řádu jako pravidlo speciální, které stanoví, že lhůta pro stanovení daně počíná běžet znova ode dne, kdy byl úkon učiněn, běh lhůty tedy nezačíná běžet ode dne následujícího po dni určujícím počátek běhu lhůty podle § 33 odst. 1 daňového řádu.
3. Žalobce namítal, že bylo porušeno jeho právo garantované § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že mu nebylo umožněno vyjádřit se k novým skutečnostem, které si obstaral žalovaný, a bylo mu též znemožněno předložit nové důkazní návrhy. Uvedené spatřoval žalobce v tom, že mu byla doručena písemnost ze dne 12. 2. 2020, č. j. 6343/20/5200 – 10423 – 708571, v níž žalovaný podotkl existenci nových skutečností bez jejich bližší specifikace a určil lhůtu 15 dnů pro vyjádření se k novým důkazům a poučil žalobce, že v případě marného uplynutí této lhůty nebude žalovaný k pozdějším vyjádřením již přihlížet. Žalobce přesto požádal dne 9. 3. 2020 o prodloužení lhůty k vyjádření, neboť se řídil právním názorem vysloveným v rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, který prodloužení lhůty k vyjádření v obdobné věci umožňoval. Žalobce svou žádost o prodloužení zdůvodnil tím, že se pokouší nalézt prostřednictvím soukromého detektiva osoby potřebné pro odstranění pochybností o faktickém uskutečnění sporných dodávek. Žalobce požádal o prodloužení lhůty k vyjádření se opět dne 23. 3. 2020, a to z důvodu existence nouzového stavu kvůli pandemii Covid-19. Žalovaný o obou žádostech žalobce o prodloužení lhůty rozhodl teprve po vydání napadeného rozhodnutí dne 15. 4. 2020. Takový postup žalovaného označil žalobce za svévoli při výkonu státní moci.
4. Žalobce uvedl, že nereagováním žalovaného na žádost o prodloužení lhůty ze dne 9. 3. 2020 nastala fikce vyhovění žádosti v souladu s § 36 odst. 3 daňového řádu, a proto byl postup žalovaného spočívající ve vydání napadeného rozhodnutí v době, kdy fikcí nastalo prodloužení lhůty k vyjádření, nezákonný. S ohledem na takový postup žalovaného a

tudíž i nereagování na důkazy žalobce získané v prodloužené lhůtě nebyl dostatečně spolehlivě zjištěn skutkový stav a napadené rozhodnutí je tak dle žalobce nezákonné.

5. Žalobce dále namítal, že faktury vystavené společností Besit, s. r. o. prokazují vynaložení výdajů vůči konkrétní osobě a byly u nich shledány pouze formální nedostatky spočívající v nesprávném označení dodavatele. Žalobce poukazoval na názor, že není důležité, že deklarované plnění neposkytl subjekt v účetním dokladu označený jako dodavatel, jestliže konkrétního poskytovatele plnění lze určit. K tomu žalobce odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, která podporuje jeho tvrzení. Podle žalobce je nezpochybnitelné, že předmětné výrobky byly zhotoveny Ing. T. H. (dále jen „svědek H.“) a jeho příbuznými, za což dostali zapláceno tím, že b vybírali finanční prostředky z účtu společnosti Besit s. r. o. Žalobce je přesvědčen, že pro jeho tvrzení svědčí veškeré předložené doklady. Prokázání tvrzení žalobce bylo zmařeno postupem žalovaného, který neposkytl prostor pro výslech svědkyň osvědčujících jeho tvrzení, ani nebylo zohledněno čestné prohlášení jedné z nich.
6. Žalobce dále brojil proti neprovedení jím předložených čestných prohlášení jako důkazů, které byly schopné prokázat následující skutečnosti. Žalobce jimi chtěl prokázat existenci zboží pořízeného od Jet VSK, dále použití tohoto zboží pro dosažení výnosů i prokázání faktické spolupráce M. Š. na dodávkách zboží, které bylo žalobci dodáno společností Jet VSK s. r.o. Žalobce byl přesvědčen, že čestná prohlášení třetích osob zcela nepochybně mají být posuzována jako důkazní prostředek, což opíral i o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013 – 30. Žalobce je přesvědčen, že unesl své důkazní břemeno, a to díky svědkovi M. Š., jehož věrohodnost byla žalovaným zpochybněna jen nepřímými důkazy. Žalobce zdůraznil, že jednotlivá čestná prohlášení tvoří ucelený řetězec nepřímých důkazů prokazujících, že výdaje vyfakturované společnosti Jet VSK s. r. o. jí byly dodány.
7. Žalobce dále brojil proti odepření nároků na náklady dle § 24 zákona o daních z příjmů, přestože pro to nebyly splněny podmínky a v důsledku toho vznikla nesmyslná daň, která byla stanovena jen z tržeb za prodej fyzicky existujících strojírenských výrobků. Podle žalobce tak daňové orgány nepostupovaly v souladu s výkladem uskutečněným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38. Dle žalobce měly daňové orgány stanovit daň podle pomůcek a přiznat žalobci alespoň DPH z nákladů snižujících základ daně v jejich obvyklé ceně.

II. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě k jednotlivým žalobním námitkám podrobně argumentoval a navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný nerozporoval, že zahájení a rozšíření daňové kontroly jsou odlišné instituty, a rozšíření daňové kontroly nezpůsobuje přerušení lhůty pro stanovení daně. Žalovaný zdůraznil, že protokolem ze dne 27. 3. 2017 došlo k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 v plném rozsahu, nedošlo tudíž k žádnému rozšíření daňové kontroly, a proto byly lhůty pro stanovení daně přerušeny dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný uvedl, že nová tříletá lhůta pro stanovení daně za předmětná období počala běžet dne 28. 3. 2017, tj. dnem následujícím po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. Konec této lhůty připadl na den 28. 3. 2020, jelikož tímto dnem byla sobota, tak na základě § 33 odst. 4 daňového řádu připadl konec lhůty na nejbližší následující pracovní den 30. 3. 2020.

9. Žalovaný podrobně vysvětloval, z jakých teoretických východisek vycházel, když určil, že lhůtu stanovenou podle § 115 odst. 2 daňového řádu nebylo možné prodloužit v souladu s účelem zákona. Zároveň podotkl, že marné uplynutí této lhůty neznamenalo pro žalobce ztrátu možnosti doplňovat argumentaci v odvolacím řízení. Žalovaný dále zdůraznil, že námitka žalobce spočívající v tvrzení nemožnosti se vyjádřit ke skutečnostem sděleným v rozhodnutí ze dne 12. 2. 2020 je nedůvodná, neboť se k těmto skutečnostem žalobce vyjádřil vždy ve svých žádostech o prodloužení. Žalovaný je přesvědčen, že ani k porušení legitimního očekávání podle § 36 odst. 2 daňového řádu neprodloužením lhůty dle § 115 daňového řádu nedošlo, neboť takový výklad plyne přímo ze zákona. Skutečnost, že se NSS od tohoto názoru ojediněle odchýlil, nezpůsobila bez dalšího změnu správní praxe a žalovaný uvedl argumentaci pro své závěry. Úvaha o žalobcem předpokládané fikci prodloužení lhůty k vyjádření se nezakládá na pravdě, žalovaný nebyl povinen rozhodnout o žádosti žalobce dříve, než rozhodl o odvolání a vydal napadené rozhodnutí.
10. Žalovaný shledal zcela zřejmé, že žalobce neprokázal, že se jedná o výdaje vynaložené dle § 24 odst. 1 ZDP na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný setrval tvrdil, že výroba předmětných výrobků svědkem H. a dodání těchto výrobků žalobci, nebylo žalobcem prokázáno. Žalovaný byl přesvědčen, že nepochybil, když se rozhodl odmítnout provedení žalobcem navrhovaných čestných prohlášení jako důkazů, neboť daňové řízení je vázáno zásadou volného hodnocení důkazů, a pro rozhodnutí ve věci měl dostatek podkladů a své myšlenkové úvahy dostatečně podložil. Žalovaný rovněž konstatoval, že pouze čestné prohlášení třetí osoby samo o sobě nemůže doložit výdaj v určité výši, a své závěry opíral o judikaturu NSS. Výpověď svědka Švece shledal žalovaný za značně nevěrohodnou, což podrobně zdůvodnil. Žalovaný odkazoval na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplynulo, že daňový subjekt, aby dostál svým požadavkům, tak měl odstranit veškeré pochybnosti správce daně a transparentně prokázat svá tvrzení, což se mu však nepodařilo.
11. Žalovaný dále podotkl, že když zpochybnil část účetnictví žalobce, tak nebyl povinen stanovit daň podle pomůcek, jak se domníval žalobce. K žalobcem odkazovaným judikátům žalovaný konstatoval, že se týkaly zcela odlišných skutkových okolností, a bylo proto vyloučené tyto závěry aplikovat na projednávanou věc. Žalovaný uzavřel, že námitky žalobce ohledně vynaložení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů měl prokázat, což však neučinil, tudíž nedostál zákonným požadavkům pro odečtení výdajů.

III. Obsah správního spisu

12. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující rozhodné skutečnosti: Dne 16. 6. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2013 a 2014. Dne 27. 3. 2017 byla podle protokolu č. j. 602099/17/2211 – 60562 – 303407 zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 v plném rozsahu. Správce daně vyzval dne 22. 5. 2017 žalobce k prokázání skutečností, neboť měl pochybnosti o správnosti vykázaného základu daně v souladu s § 23 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů a § 3 téhož zákona v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2013, 2014 a 2015. Žalobce na výzvu reagoval dne 3. 7. 2017 tím, že specifikoval jednotlivé faktury, jimiž se pokoušel pochybnosti správce daně vyvrátit.

13. Do správního spisu byl dále založen protokol č. j. 1975097/17/2211 – 60563 – 301219 ze dne 17. 10. 2017 o ústním jednání, jehož předmětem bylo seznámení se žalobce s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole, přílohou protokolu byla písemnost obsahující kontrolní zjištění na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015. Dne 14. 11. 2017 žalobce požádal o další prodloužení této lhůty o dalších 15 dnů. Dne 1. 12. 2017 obdržel správce daně vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění a návrh na provedení svědeckých výpovědí a listinných důkazů (zejména čestná prohlášení obchodních partnerů daňového subjektu včetně bývalého jednatele společnosti Besit s. r. o. svědka H., dále dohodu o držení skladu ze dne 31. 10. 2011 a technické průkazy vozidel), kterým správce daně nevyhověl. Správce daně dne 5. 1. 2018 navrhoval termíny projednání zprávy o daňové kontrole v předmětné věci, na což žalobce reagoval tak, že s výsledky kontrolního zjištění nesouhlasí, a proto není projednání zprávy o daňové kontrole dle jeho názoru možné. Na uvedené reagoval správce daně dne 17. 1. 2018 sdělením, že k projednání zprávy o kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, k tomu odkázal na rozsudek NSS, v němž bylo uvedeno, že seznámení se daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Dne 25. 1. 2018 správce daně obdržel reakci žalobce na sdělení správce daně, v němž zdůrazňoval, že nebyl dosud vyrozuměn o svém důkazním návrhu ze dne 1. 12. 2017, a proto nemůže posoudit zákonnost postupu správce daně v předmětné daňové kontrole. Téhož dne podal žalobce stížnost na úřední osoby, které podmiňují rozhodnutí o navrhovaných důkazech osobní návštěvou u správce daně. Stížnost žalobce na úřední osoby byla dne 28. 2. 2018 shledána nedůvodná. Dne 7. 2. 2018 správce daně žalobci sdělil, že o důkazním návrhu ze dne 1. 12. 2017 bude vyrozuměn v rámci projednání zpráv o daňové kontrole, v případě že se nedostaví k projednání, bude mu zpráva o kontrole následně zaslána a den doručení zprávy se bude pokládat za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly. Celkem byly žalobci poskytnuty tři termíny projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž žalobce se na žádný nedostavil.
14. Do správního spisu byly dále založeny zprávy o daňové kontrole č. j. 20818/18/2211 – 60562 – 303407 (předmět: Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a 2015 v neomezeném rozsahu), č. j. 23806/18/2211 – 60563 – 301219 (daň z příjmů FO za zdaňovací období 2013 a 2014 v neomezeném rozsahu), č. j. 23825/18/2211 – 60563 – 301219 (daň z příjmů FO za zdaňovací období roku 2015 v neomezeném rozsahu), které byly žalobci doručeny do datové schránky dne 5. 3. 2018, a tím považovány za projednané a daňové kontroly za ukončené.
15. Dodatečný platební výměr byl žalobci doručen dne 15. 3. 2018. Dne 13. 4. 2018 obdržel správce daně odvolání, které postoupil žalovanému. Žalobce v odvolání namítal, že mu nebylo umožněno vyjádřit se k důvodům, pro které správce daně neprovedl navrhované důkazy, čímž mu bylo znemožněno nést důkazní břemeno. S ohledem na zmíněné namítal, že správce daně v rozporu se zákonem neprojednal zprávy o daňových kontrolách. Dne 24. 3. 2019 bylo žalobci doručeno seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Dne 5. 4. 2019 obdržel žalovaný žádost žalobce o prodloužení lhůty do provedení svědecké výpovědi Ing. H., na nějž žalobce získal dostatek informací, aby jej mohl žalovaný zkontaktovat a vyslechnout.

16. Dne 16. 5. 2019 bylo žalobci doručeno rozhodnutí č. j. 17762/19/52000 – 10423 - 711708, jímž bylo zamítnuto odvolání a potvrzena rozhodnutí správce daně č. j. 426276/18/2211 – 50523 – 305320 a č. j. 426356/18/2211 – 50523 – 305320 obě ze dne 5. 3. 2018, kterými byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013 a 2014 a stanovena povinnost uhradit penále. Dne 17. 5. 2019 žalovaný zastavil řízení o podání ze dne 5. 4. 2019, jímž žalobce žádal o prodloužení lhůty k vyjádření. Do správního spisu byl založen protokol č. j. 380986/19/3002 – 60651 – 700399 o výsledku svědka H., který byl proveden dožádaným Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj.
17. Dne 22. 2. 2020 bylo žalobci doručeno seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení. Následně dne 9. 3. 2019 žalobce požádal o prodloužení lhůty, neboť získal úmrtní listy bratra a otce svědka H., kteří měli společně provádět výrobu výrobků, a tyto listiny chtěl provést jako důkaz. Zároveň chtěl žalobce získat kontakt na pozůstalé partnerky obou mužů, které by mohlo osvědčit společné podnikání rodiny H.. Dne 13. 3. 2020 obdržel žalovaný čestné prohlášení A. H., jejíž výsledek žalobce rovněž navrhoval, neboť by potvrdila tvrzení svědka H. Dne 23. 3. 2020 žalobce opětovně žádal o prodloužení lhůty, a to z důvodu ztížení situace při vyhledávání potencionální svědkyně kvůli pandemii Covid-19.
18. Dne 28. 3. 2020 bylo žalobci doručeno napadené rozhodnutí. Dne 25. 4. 2020 bylo žalobci doručeno rozhodnutí o zastavení řízení o žádostech o prodloužení lhůt k vyjádření se ze dne 9. 3. 2020 a dne 23. 3. 2020. Žalovaný nepřistoupil na provedení dalších svědeckých výpovědí, neboť je neshledal podstatnými pro hodnocení svědecké výpovědi Ing. H.

IV. Replika žalobce

19. Žalobce v doplnění k žalobě odkazoval na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu a krajských soudů v souvislosti s jím vysloveným závěrem, že lhůta přerušená podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží ode dne zahájení daňové kontroly a nikoliv ode dne následujícího ve smyslu § 33 odst. 1 daňového řádu.

V. Právní názor soudu

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
21. Žaloba je důvodná.
22. První žalobní námitka se týkala sporu ohledně okamžiku zahájení daňové kontroly. Podle žalobce lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzických osob počala běžet dne 1. 4. 2016 a marně uplynula dne 1. 4. 2019, neboť rozšířením rozsahu kontroly dne 27. 3. 2017 nedošlo k přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, a proto bylo napadené rozhodnutí oznámeno po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně.
23. Pro přehlednost poukazuje krajský soud na aplikovaná právní ustanovení. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

24. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Odstavec 3 tohoto ustanovení stanoví, že správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.
25. Rovněž je zapotřebí poukázat na § 148 odst. 3 daňového řádu, podle něhož, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
26. Krajský soud upozorňuje, že v protokolu o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu ze dne 27. 3. 2017, č. j. 602099/17/2211 – 60562 – 303407 byl vymezen předmět jednání následujícím: *„Zahájení – rozšíření předmětu daňové kontroly podle § 87 odst. 1 DŘ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 v plném rozsahu a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec – prosinec roku 2015 v plném rozsahu.“*
27. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
28. Žalobce namítal, že zahájením daňové kontroly, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 2015, došlo k pouhému rozšíření předmětu daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 3 daňového řádu, které nezpůsobuje přerušení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu. S tímto závěrem žalobce se zdejší soud neztotožňuje a odkazuje na komentované znění k § 85 odst. 3 daňového řádu: *„Správce daně na začátku kontroly vymezí rozsah této kontroly. Ten se zpravidla odvozuje od předmětu kontroly. Bude-li tak předmětem daňové kontroly například daň z přidané hodnoty za období ledna 2015, bude rozsah kontroly vymezen příkladmo jako rozhodné okolnosti v celém tomto zdaňovacím období (nejširší rozsah), či pouze jako dodání do jiných členských států (užší rozsah). Tento rozsah pak lze v průběhu daňové kontroly rozšířit či zúžit. Děje se tak postupem pro její zahájení, rozuměj sepsáním příslušného protokolu. (...) Daňovou kontrolu není nutné vždy vést v plném rozsahu. (...) Správce daně tak může na základě svých zjištění rozsah kontroly buďto rozšířit, nebo zúžit. (...) S rozsahem kontroly úzce souvisí ještě další zcela zásadní institut. Tím je lhůta pro stanovení daně podle § 148, odst. 3 DŘ. Je třeba se vypořádat s otázkou vlivu změny rozsahu kontroly (ať už hovoříme o zúžení či rozšíření) na lhůtu pro stanovení daně. Rozsah daňové kontroly se totiž mění postupem pro její zahájení. S ohledem na skutečnost, že lhůta pro stanovení daně se vztahuje nanejvýš na daň jako takovou (není možno ji vztáhnout pouze na část této daně), je nutno konstatovat, že změna rozsahu nemá na tuto lhůtu vliv. V opačném případě by mohl správce daně zcela libovolně tuto lhůtu pro stanovení daně prodlužovat tím, že by úmyslně veškeré daňové kontroly zahajoval v co nejmenším rozsahu, který by postupně byl rozšiřován. Takovéto umělé přerušování u tak závažné lhůty nelze akceptovat.“* [LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.]
29. Z uvedené citace komentovaného znění daňového řádu dle krajského soudu zcela jednoznačně vyplývá, že zahájením daňové kontroly pro daň z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 2015 nedošlo k rozšíření daňových kontrol na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013 a 2014, neboť takto vymezené daňové kontroly jsou

s ohledem na shora citovaný komentář daňovými kontrolami vedenými v nejširším možném rozsahu, čili u nich již není možné další rozšíření. Rovněž předmětná daňová kontrola zahájená protokolem č. j. 602099/17/2211 – 60562 – 303407 ze dne 27. 3. 2017 byla zahájena v nejširším možném rozsahu, takže námitka žalobce o rozšíření daňové kontroly tak byla zcela vyvrácena. K rozšíření daňové kontroly může podle názoru zdejšího soudu dojít pouze v rámci jednoho zdaňovacího období, v rámci něhož by bylo ověřováno plnění dalších povinností vztahujících se k daňové povinnosti žalobce, což se však netýká projednávané věci o.

30. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně z příjmů za zdaňovací období 2013 a 2014 a jejímu následnému běhu znovu ode dne, kdy byl úkon způsobující přerušení učiněn, což byla daňová kontrola zahájená dle protokolu č. j. 602099/17/2211 – 60562 – 303407 dne 27. 3. 2017. Podle § 33 odst. 1 daňového řádu lhůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Není-li takový den v měsíci, připadne poslední den lhůty na jeho poslední den. Pravidlo o posunutí běhu lhůty o jeden den zakotvené v § 33 odst. 1 daňového řádu je specifické, neboť takový postup je odlišný od jiných právních předpisů upravujících počítání času. Toto ustanovení platí jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně, a to i v nyní projednávané věci.

31. Dnem následujícím po dni určujícím počátek běhu lhůty v projednávané věci byl den 28. 3. 2017, od něhož běžela tříletá lhůta pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období. Žalobce však namítal, že pravidlo o posunutí o jeden den pro určení počátku běhu lhůty podle § 33 odst. 1 daňového řádu neplatí u lhůt pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Svou námitku žalobce následně podpořil v doplnění žaloby o judikaturu. K tomu krajský soud podotýká, že tato námitka je nedůvodná. V projednávané věci došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu v důsledku zahájení daňové kontroly, a tak započala běžet prekluzivní lhůta pro stanovení daně znovu, nicméně za situace upravené § 148 odst. 3 daňového řádu je namíste plná aplikace § 33 odst. 1 daňového řádu, což je rozdíl oproti případům upraveným v § 148 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud nepopírá, že při aplikaci § 148 odst. 1 daňového řádu je užití pravidel pro určení počátku běhu lhůt podle § 33 odst. 1 daňového řádu vyloučeno, nicméně to se nevztahuje na případy přerušení lhůty dle odst. 3 předmětného ustanovení. Krajský soud odkazuje na komentované znění k § 148 odst. 3 daňového řádu. „Úprava počátku běhu lhůty je zde na rozdíl od odst. 1 odlišná, neboť běh lhůty se odvíjí až ode dne, kdy byl úkon učiněn (nikoliv již v den samotný), pak je pro určení počátku běhu této lhůty rozhodný den následující. Jako příklad lze použít opět následující situaci. Existuje-li tedy ve zjednodušeném případě povinnost daňového subjektu podat daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 nejpozději do 1. dubna 2012, pak již tímto dnem počíná běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně a končí 1. dubna 2015. Pokud bude někdy (kdykoliv) v průběhu tohoto období učiněn některý z vyjmenovaných úkonů, pak vyvolá běh nové celé tříleté lhůty. Bude-li tedy v tomto případě zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 (jejím řádným oznámením) např. 3. června 2013, pak dnem následujícím (vzhledem k úpravě v § 33 odst. 1) počíná běžet nová tříletá lhůta; počátkem této lhůty je den 4. června 2013 a lhůta pro stanovení daně končí 4. června roku 2016. Počátek běhu nové tříleté prekluzivní lhůty tak není určen dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, ale odvíjí se ode dne, kdy byl některý z úkonů zde vyjmenovaných účinně vykonán (po

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

uplatnění § 33 odst. 2 - den následující).“ [Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9]. Stejný závěr je formulován také v dalším komentáři (ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Praktický komentář. ISBN 978-80-7598-205-6), v němž bylo uvedeno: „Pro určení dne počátku běhu lhůty se uplatní obecné pravidlo dané § 33, tj. určující je den následující. Byla-li dne 24. 3. zahájena daňová kontrola, běží nová lhůta ode dne 25. 3.“

32. S ohledem na citovaný komentovaný výklad § 148 odst. 3 daňového řádu je bez vší pochybnosti zjevné, že námitka žalobce, již se domáhal určení, že k počátku běhu lhůty pro stanovení daně došlo dne 27. 3. 2017, je nedůvodná. Krajský soud podporuje komentářový výklad také přílehlavou judikaturou, v níž byl počátek běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu určen shodně s názorem zastávaným zdejším soudem a komentářovou literaturou. „*Daňová kontrola proto byla zahájena řádně a v souladu se zákonem, přičemž neexistovaly zákonné překážky bránící jejímu zahájení. Ode dne zahájení daňové kontroly, tj. 10. 11. 2011, proto i podle názoru Nejvyššího správního soudu běžela nová tříletá lhůta, v níž bylo možné daň stanovit (§ 148 odst. 1 a 3 daňového řádu). Tato lhůta skončila podle § 33 odst. 1 daňového řádu 11. 11. 2014 (nikoliv koncem roku 2014, jak nesprávně uvedl krajský soud a žalovaný).*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 148/2014 – 32) Stejným způsobem byl určen počátek běhu lhůty také v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 30. 1. 2019, č. j. 52 Af 35-2018-42. „*Ve zde projednávaném případě byla u žalobce zahájena daňová kontrola dne 9. 7. 2014, běh 3 leté prekluzivní lhůty tak začal dle § 148 odst. 3 daňového řádu dne 10. 7. 2014, tedy den následujícím po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (§ 33 odst. 1 daňového řádu), a uplynout měl dne 10. 7. 2017.*“ (nebo též rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 9. 2020, č. j. 25 Af 44/2019 – 84)
33. K rozsudkům odkazovaným žalobcem krajský soud podotýká, že se nejedná o aplikovatelnou judikaturu. V některých rozsudcích nebylo určení okamžiku počátku běhu lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu zásadní otázkou, a proto při jejím pouhém okrajovém posouzení nemusely být nastudovány veškeré relevantní materiály a okamžik počátku běhu lhůty pro stanovení daně po jejím přerušení nemusel být určen řádně a v souladu s platnými právními předpisy. Krajský soud je přesvědčen, že má dostatek podkladů potvrzujících správné určení počátku běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu učiněné daňovými orgány.
34. K uplynutí lhůty mělo dojít dne 28. 3. 2020, tímto dnem byla sobota a s ohledem na tuto skutečnost byl okamžik uplynutí lhůty v souladu s § 33 odst. 4 daňového řádu posunut na pondělí 30. 3. 2020. I v případě, kdy by k posunu na nejbližší následující pracovní den nedošlo, byla by lhůta pro stanovení daně zachována.
35. Po prostudování správního spisu, zejména pak vyrozumění o nabytí právní moci rozhodnutí, bylo zjištěno, že napadené rozhodnutí ze dne 17. 3. 2020 bylo vydáno dne 18. 3. 2020 a nabylo právní moci dne 28. 3. 2020, neboť tímto dnem nastala fikce doručení napadeného rozhodnutí. Součástí správního spisu je doručenko datové zprávy obsahující napadené rozhodnutí, z níž je zjevné, že dne 18. 3. 2020 v 10:51:50 hod byla datová zpráva dodána do datové schránky zástupce žalobce. Vzhledem k tomu, že nedošlo k otevření této datové zprávy, tak po uplynutí 10 dnů od doručení nastala fikce doručení datové zprávy, a to dne 28. 3. 2020 v 10:51:50 hod. Krajský soud podotýká, že k doručení napadeného rozhodnutí došlo dne 28. 3. 2020, přestože tímto dnem byla sobota, jak bylo konstatováno

již výše. Krajský soud odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 16. 5. 2013, č. j. 5 Afs 76/2012 – 28: „*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 konec lhůty připadne 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, v němž dále uvedl následující: „*Podle § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“), platí, že „[n]epřihlásí-li se do datové schránky osoba podle odstavce 3 [tj. 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; to neplatí, vylučuje-li jiný právní předpis náhradní doručení“.* Soudní řád správní náhradní doručení nevylučuje. Fikce doručení podle citovaného ustanovení může nastat i v případě, že konec lhůty připadne na sobotu, neděli nebo svátek, neboť při doručování do datové schránky je třeba vycházet ze zásadní odlišnosti od doručování poštou, a to z neomezeného přístupu k datové schránce (blíže viz rozsudek ze dne 16. 5. 2013, č. j. 5 Afs 76/2012 – 28, č. 2875/2013 Sb. NSS). Nad rámec uvedeného lze podotknout, že fikce doručení předpokládá, že si adresát písemnost v úložní lhůtě mohl vyzvednout, avšak zaviněně tak neučinil. V případě, že z vážného důvodu nemohl bez svého zavinění uloženou písemnost ve stanovené lhůtě vyzvednout, může podle § 17 odst. 5 zákona o elektronických úkonech ve spojení s § 42 odst. 5 s. ř. s. a § 50d zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, požádat o vyslovení neúčinnosti doručení. Skutečnost, že si pro dočasnou nepřítomnost nebo z jiného vážného důvodu nemohl bez svého zavinění uloženou písemnost vyzvednout, musí adresát prokázat. Neúčinnosti doručení se však stěžovatelka nedomáhala.“ Citovaná judikatura je plně aplikovatelná na projednávanou věc a jednoznačným způsobem vyvrací žalobní námitku týkající se posunutí okamžiku doručení napadeného rozhodnutí žalobci.

36. K žalobcem odkazované judikatuře krajský soud uvádí, že žalobce odkazoval na judikaturu Nejvyššího soudu, nicméně předmětné řízení je soudním řízením správním, tudíž primárně aplikovatelná judikatura na projednávanou věc je judikatura správních soudů. Vzhledem k tomu, že správní soudy zastávají ustálený právní názor týkající se okamžiku doručení datové zprávy popsany v odstavci 31 tohoto rozsudku, není pro projednávanou věc nijak významný právní názor vyslovený Nejvyšším soudem. Ostatně žalobce poukazoval na stanovisko pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. PlsN 1/2015, body 71 a 72 a právě v bodě 72 tohoto stanoviska byl vysloven nyní zastávaný názor Nejvyššího správního soudu ohledně okamžiku doručení datové zprávy, tudíž žalobce byl obeznámen i s názorem zastávaným Nejvyšším správním soudem.
37. V souvislosti s prokazatelným doručením napadeného rozhodnutí a tedy i stanovení daně v tříleté lhůtě, tedy do 30. 3. 2020, a s ohledem na vše shora uvedené krajský soud uvádí, že napadené rozhodnutí nebylo oznámeno po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně, jak se žalobce mylně domníval, tudíž byla celá námitka žalobce nedůvodná.
38. Další žalobní námitka se týkala tvrzeného znemožnění vyjádřit se k novým skutečnostem, které žalovaný zjistil v rámci odvolacího řízení. Dle žalobce bylo postupem žalovaného významně zasaženo do jeho práv zaručených § 115 odst. 2 daňového řádu.
39. 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.

40. Krajský soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že mu bylo znemožněno předložit vlastní důkazní návrhy. Žalobce v žalobě ani neuvedl, jaké důkazní návrhy mu byly žalovaným znemožněny provést. Žalobce podle obsahu správního spisu požadoval pouze výsledky partnerek zesnulých spolupracovníků žalobce, k tomuto návrhu se krajský soud podrobně vyjadřuje v bodě 48 a následujících tohoto rozsudku.
41. Stejně tak krajský soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že mu bylo znemožněno vyjádřit se k novým skutečnostem, neboť prostor k vyjádření žalobce k dispozici měl, a to konkrétně 15 dnů, během nichž mohl též nahlédnout do správního spisu a seznámit se s provedeným výsledkem svědka H. Žalobce namítal, že nové důkazy žalovaný pouze tvrdil, ale nepředložil. S tímto nelze rovněž zcela souhlasit, v písemnosti č. j. 6343/20/5200 – 10423 – 708571 bylo sděleno, že spisový materiál byl obohacen o protokol o výsledku svědka H. a rovněž byly sděleny skutečnosti, které z výsledku vyplynuly. Jestliže žalobce chtěl nahlédnout přímo do protokolu z výsledku, byla mu poskytnuta lhůta k nahlédnutí do spisu. Zároveň je však vhodné podotknout, že výsledku svědka H. prováděného dne 5. 8. 2019 se zúčastnil zástupce žalobce a rovněž mu bylo umožněno pokládat svědkovi otázky, tudíž nelze souhlasit s žalobcem, že nebyl seznámen s novými podklady, které měl žalovaný k dispozici, jestliže se právě jeho zástupce účastnil předmětného výsledku, který se stal oním novým důkazem.
42. Sám žalobce nerozporuje, že mu dne 22. 2. 2020 byla doručena písemnost č. j. 6343/20/5200 – 10423 – 708571 s nadpisem „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“. V této písemnosti bylo žalobci sděleno, že je mu poskytnuta lhůta 15 dnů k případnému navržení nových důkazů, žalovaný dále uvedl, že tuto lhůtu nelze prodloužovat, ale je si vědom toho, že poskytnutá lhůta nemusí být pro žalobce dostatečná, a proto vyčká s vydáním konečného rozhodnutí po rozumně zdůvodnitelnou dobu, jestliže žalobce v poskytnuté lhůtě sdělí, že důkazní prostředky je schopen předložit teprve následně do určitého data. K uplynutí poskytnuté 15denní lhůty došlo dne 9. 3. 2020 a tohoto dne žalobce požádal o prodloužení lhůty do dne 23. 3. 2020.
43. Krajský soud souhlasí s žalobcem v tom, že lhůta poskytnutá dle § 115 daňového řádu může být prodloužena, což bylo již hojně judikováno správními soudy. Ostatně tento závěr je zřejmý i z toho, že v důsledku novelizace daňového řádu zákonem č. [30/2011 Sb.](#), byla z § 115 odst. 3 daňového řádu odstraněna věta „*nelze ji prodloužit*“. Krajský soud v souvislosti s tím odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126, v němž je jednoznačným a přesvědčivým způsobem vysvětleno, že prodloužení lhůty stanovené dle § 115 daňového řádu možné je: „*Přehlédnut nezůstal ani názor žalovaného, prezentovaný v jeho vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 3. 5. 2019, č. j. 17478/19/5100-41451-711647, že jím zastávaná absolutní nemožnost prodloužení předmětné lhůty nemůže v praxi vést ke zhoršení postavení daňového subjektu. Uvedené dovozuje žalovaný z toho, že daňovému subjektu zůstává i po uplynutí lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu možnost doplňovat odvolací námitky a vyjadřovat se ke zjištěným skutečnostem, a to až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Daňový subjekt tak může po uplynutí lhůty rovněž doplňovat návrhy na provedení důkazních prostředků, neboť s ohledem na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu může odvolací orgán z vlastní iniciativy provést i opožděně navržené důkazní prostředky. S marným uplynutím předmětné lhůty proto není podle*

žalovaného spojen nepříznivý následek pro daňový subjekt v tom směru, že by se v odvolacím řízení na jeho opožděné vyjádření hledělo, jako by vůbec nebylo podáno. [60] Nejvyšší správní soud se s názorem žalovaného v předchozím odstavci neztotožňuje. Právo daňového subjektu vyjádřit se a především navrhnout provedení dalších důkazních prostředků v žádném případě nemůže být plnohodnotně suplováno diskrecí nebo snad „vlastní iniciativou“ odvolacího správního orgánu. Užitím takovéto sofistiky by bylo možné stejně dobře dospět i k závěru o zbytnosti poskytování jakéhokoli prostoru daňovému subjektu k vedení dialogu při změně právního názoru odvolacího orgánu nebo při doplnění skutkových zjištění a důkazních prostředků. Došlo by tak k vyprázdnění § 115 odst. 2 daňového řádu, který má (jakkoli v mezích zásady hospodárnosti) ve své podstatě představovat náhražku nezbytného minima procesních práv daňového subjektu celé jedné absentující instance daňového řízení. Žalovaný opomíjí podstatnou okolnost, že po čas běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je odvolacímu orgánu zapovězeno vydat rozhodnutí o odvolání, z čehož může daňový subjekt čerpat jistotu o tom, v jakém čase může ještě účinně uplatnit své vyjádření a návrh na provedení dalších důkazů. Po uplynutí předmětné lhůty však daňový subjekt již v podstatě „neví dne ani hodiny“ vydání rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný důvod k tomu, aby byl daňový subjekt vystavován popsané nejistotě (odkázán na „benevolenci“ odvolacího orgánu), pakliže je zde zcela intuitivní a důvodovou zprávou podepřená výkladová alternativa ústící v připuštění možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ostatně podle § 115 odst. 4 daňového řádu po uplynutí lhůty podle odst. 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.“ Uvedená citace právního názoru Nejvyššího správního soudu výstižně reaguje také na argumentaci žalovaného v projednávané věci, která byla prvně vznesena v písemnosti č. j. 6343/20/5200 – 10423 – 708571 poskytující žalobci 15denní lhůtu k vyjádření se a seznámení se se skutečnostmi. S ohledem na uvedené, krajský soud podotýká, že navzdory tvrzení žalovaného, že veškeré žalobcem uplatněné návrhy či vyjádření při vydání rozhodnutí zohlední, nejednalo se o správný postup. Žalovaný vystavil žalobce nejistotě ohledně toho, zda je jeho žádosti o prodloužení lhůty vyhověno či nikoli a zda je tudíž účelné vynakládat finance a snahu na vyhledávání dalších skutečností podporujících tvrzení žalobce.

44. Rovněž je třeba označit za správné tvrzení žalobce, že v důsledku nerozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty ze dne 9. 3. 2020, tak došlo k fikci prodloužení lhůty na základě § 36 odst. 3 daňového řádu. Podle § 36 odst. 3 věty první daňového řádu nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Podle komentovaného znění § 115 daňového řádu platí, že novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., byla připuštěna možnost žádat o prodloužení lhůty k podání vyjádření za podmínek dle § 36. Prodlouží-li správce daně lhůtu k vyjádření, musí vyčkat jejího uplynutí a teprve poté může o odvolání rozhodnout. [Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9] Komentářová literatura tedy připouští na projednávanou situaci aplikaci § 36 daňového řádu, z toho krajský soud dovozuje, že neexistují žádné výjimky při aplikaci § 36 daňového řádu, tudíž je aplikovatelná i fikce vyhovění žádosti o prodloužení lhůty zakotvená v odstavci 3.
45. Krajský soud dále hodnotí způsob rozhodnutí žalovaného o žádostech o prodloužení lhůty za zcela jednoznačně odporující zákonu, když došlo rozhodnutím ze dne 15. 4. 2020, č. j. 14509/20/5200 – 10423 - 708571 k zastavení řízení o žádostech žalobce o prodloužení lhůty dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť byly žádosti žalobce posouzeny s ohledem

na uvedené ustanovení jako nepřipustné. Takové hodnocení žalovaného předmětných žádostí žalobce bylo zcela jednoznačně v rozporu se zákonem a nastalý postup žalovaného tak byl nesprávný. Krajský soud opětovně odkazuje na rozsudek NSS, který se zabýval obdobnou situací: „S ohledem na výše předestřený právní názor Nejvyššího správního soudu v obecné otázce možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je zřejmé, že žalovaný pochybil, když řízení o stěžovatelské žádosti o prodloužení lhůty zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žádost o prodloužení předmětné lhůty není podáním, které by bylo lze považovat za zjevně právně nepřipustné. Zbývá tedy posoudit, zda lze zjištěné pochybení žalovaného kvalifikovat jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud na tomto místě připouští, že bylo jeho záměrem nejprve (výše) posoudit zákonnost postupu žalovaného při zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty, tedy ještě před hodnocením potenciality vlivu této vady na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (byť opačný postup by se mohl jevit hospodárnějším). Důvodem aplikovaného postupu je fakt, že žalovaný k předmětné právní otázce (obecné možnosti prodloužit lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu) uplatnil argumentaci představující vědomou polemiku s již dříve vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu, a bylo proto na místě, aby se jí Nejvyšší správní soud rovněž zabýval. [62] Výše zmíněné ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. systematicky spadá do celku upravujícího řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Měl to tudíž být v první řadě krajský soud, kdo měl posuzovat, zda jsou jeho předpoklady naplněny. Krajský soud tak sice učinil, avšak nesprávně posoudil právní otázky prodloužitelnosti lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Pakliže na základě tohoto nesprávného právního názoru dále (ryze hypoteticky) posuzoval, zda by stěžovatelkou v žalobě namítaná vada postupu žalovaného mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé, stěží mohl tuto otázku posoudit správně. Nejvyšší správní soud tedy v tomto rozsudku nepředjímá, zda zjištěná vada v procesním postupu žalovaného mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé, neboť toto posouzení bude úkolem krajského soudu v dalším řízení, jenž přitom nově přihlédne k právnímu názoru Nejvyššího správního soudu o prodloužitelnosti lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu a ke všem okolnostem předcházejícího řízení o odvolání. Znamená to zejména, že se bude krajský soud zabývat tím, zda časový prostor poskytnutý stěžovateli k vyjádření skutečně postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru, novým zjištěním a důkazům. K tomu je třeba se zabývat i věcným obsahem Seznámení, stejně tak jako věcným obsahem vyjádření a v něm uvedenými důkazními návrhy.“

46. Pouze pro úplnost a zdůraznění nesprávných závěrů žalovaného se krajský soud okrajově vypořádá s některými tvrzeními žalovaného k námitce ohledně neprodloužení lhůty dle § 115 daňového řádu ve vyjádření k žalobě. Žalovaný odkazoval na rozsudek zdejšího soudu č. j. 50 Af 26/2018 – 126, který však byl zrušen v rámci řízení o kasační stížnosti, a to právě opakovaně citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126. Dále žalovaný zcela nelogicky tvrdil, že neprodloužením lhůty stanovené dle § 115 daňového řádu jsou daňovému subjektu poskytnuty právní jistoty, k takovému názoru se rovněž již vyjadřoval Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku: „V tomto kontextu pak Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než konstatovat, že správní orgány vyložily § 115 odst. 2, 3 a 4 ve spojení § 36 odst. 5 daňového řádu v této věci nesprávně, přičemž se nezdráhaly podporovat svou argumentaci mj. i tím, že obecná nemožnost prodloužení lhůty má pozitivní efekt na právní jistotu daňového subjektu. Téměř ironicky vyznívá tvrzení žalovaného a Generálního finančního ředitelství, že apriorní vyloučení prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je ku prospěchu daňového subjektu, neboť má

vést k posílení jeho právní jistoty o neměnné (nezměnitelné) délce lhůty.“ Tento rozsudek NSS musel být žalovanému také doručen, neboť byl i v odkazovaném případě účastníkem řízení, přesto se však nepoučil ze závěrů Nejvyššího správního soudu a stejné vady, které tehdy učinil, opakoval i v nyní projednávané věci.

47. Krajský soud po posouzení shora uvedených závěrů konstatuje, že je nepochybné, že postupem žalovaného při rozhodování o žádostech o prodloužení lhůty stanovené dle § 115 daňového řádu došlo k porušení právních předpisů. Žalobce žádal o prodloužení lhůty z důvodu podání návrhu na doplnění dokazování výsledkem pozůstalých partnerek otce a bratra svědka H., které měly poskytnout informace o spolupráci se žalobcem. Žalovaný správní orgán sice v napadeném rozhodnutí pod bodem 55 uvedl, z jakých důvodů k provedení svědeckých výpovědí nepřistoupil, nevyhověl žádosti o prosloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu a nevyčkal ani uplynutí fikcí prodloužené lhůty. Tento postup procesně nebyl správný, kdy důvody odmítnutí navrhovaných svědeckých výpovědí žalovaný hodnotil tak, že velmi nepravděpodobně mohou přinést do věci konkrétní informace. Bez provedení navrhovaných důkazů je však hodnocení důkazů předčasné a nesprávné.
48. Žalobce dále tvrdil, že faktury vystavené společností Besit, s.r.o. trpěly pouze formálním nedostatkem spočívajícím v nesprávně označeném dodavateli. Předmětem sporu tudíž bylo, že žalobce uplatnil jako výdaj na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP ve zdaňovacím období roku 2015 také výdaje vynaložené na nákup strojírenských výrobků od společnosti Besit, s.r.o. ve výši 2 248 730 Kč, nicméně správce daně zmínil pochybnosti, které v rámci své vyhledávací činnosti zjistil.
49. Ustanovení § 24 odst. 1 ZDP stanoví, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení a zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitovaná výší příjmů s nimi souvisejících obdobně jako byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
50. Správce daně uvedl, že faktickou realizaci dodávek strojírenských výrobků žalobci od společnosti Besit, s.r.o. zpochybňovaly skutečnosti, že společnost Besit, s.r.o. neevidovala žádné zaměstnance a její sídlo bylo sídlem pouze virtuálním. Pochybnosti nebyly odstraněny ani výsledkem pana J., jednatele společnosti, který uvedl při svém výsledku provedeném dne 21. 4. 2017, že neví nic konkrétního o činnosti společnosti. Jednatel byl ode dne 5. 5. 2015 poté, kdy jednatelství ukončil pan H.. B. J. sdělil, že neví, kolik zaměstnanců společnost měla, ani jejich jména. Doplnil také, že sdělení, které bylo dne 18. 11. 2016 zasláno správci daně z datové schránky společnosti Besit, s.r.o., v němž byla potvrzena spolupráce s žalobcem, výroba strojírenských výrobků ve vlastní režii, platby za výrobky probíhající bankovním převodem a byly i připojeny faktury týkající se sporných dodávek on neodeslal, patrně tak učinil bývalý jednatel svědek H..
51. Výslech svědka H., který byl jednatelem společnosti Besit, s.r.o. do dne 5. 5. 2015 dle hodnocení žalovaného nevznsl do projednávané věci transparentnost, ani jasné odpovědi na sporné otázky, a to pro rozpory, které z výsledku tohoto svědka vyplynuly. Rovněž

odpověď na otázku, jakým způsobem bylo svědkovi H. zapláceno za sporné dodávky, která sice v projednávané věci nebyla otázkou zásadní, neodstranila vzniklé pochybnosti.

52. Ohledně sporných dodávek od společnosti Jet VSK s.r.o., které potvrdil svědek M. Š. jednatel společnosti Jet VSK s.r.o. od 5. 2. 1999 do 13. 3. 2014 a zaměstnanec společnosti do dne 30. 4. 2014, žalobce jejich uskutečnění dokládal četnými prohlášeními B. H., D. Š., P. Š., J. S., M. R., J. S., které navrhoval vyslechnout jako svědky a uváděl, ke kterým skutečnostem mohly tyto osoby podat informace. Správce daně ani žalovaný nepřistoupili k výsledku těchto osob. Dospěli k závěru, že výsledek by nepřinesl pro věc žádné relevantní skutečnosti vztahující se ke sporným dodávkám. Z toho důvodu nelze jednoznačně uzavřít, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti uplatnění konkrétní výše nákladů. Soud sice souhlasí, že čestná prohlášení obchodních partnerů žalobce nemohou prokázat původ zboží, které mělo být žalobci údajně dodáno společnosti Jet VSK s.r.o., ale za účelem zjištění správného a úplného stavu věci pro účely správného stanovení daně, bylo zapotřebí provést ověření obsahu předložených čestných prohlášení svědecké výpovědi žalobcem navrhovaných osob. Pouhé konstatování správce daně, že svědci nemohou prokázat původ zboží či odstranit pochybnosti správce daně je nedostačující.
53. Žalobce byl přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl, jestliže svědek Š. potvrdil dodání zboží vystavení faktur a jejich úhradu. Ke zpochybnění svědka Š. daňovými orgány žalobce namítal, že byla zpochybněna pouze nepřímými důkazy. K tomu soud připomíná, že daňový subjekt (žalobce) má povinnost daň přiznat, což odpovídá břemenu tvrzení a má i povinnost daň prokázat, neboli břemeno důkazní. Za situace, že daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, je může správce daně zpochybnit či vyslovit jejich nevěrohodnost nebo poukázat na rozpory, které zjistil. V takovém případě přichází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí pravdivost svých tvrzení jednoznačným způsobem prokázat a doložit příslušné důkazy osvědčující jím uváděná tvrzení (srovnej rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2019 č. j. 7Afs 138/2018 – 52, rozsudek NSS ze dne 1. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38). Žalobce k unesení svého důkazního břemene předložil čestná prohlášení osob, které dle jeho názoru disponovaly informacemi, k jejichž provedení by přispělo k unesení jeho důkazního břemene. K provedení těchto svědeckých výpovědí daňové orgány nepřistoupily, což hodnotí krajský soud jako zásadní pochybení. Jednalo se o svědecké výpovědi ve vztahu k čestným prohlášením T. B., J. S., M. R., Ing. J. S., Bc. P. Š., D. Š., Ing. B. H., Podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak je tomu tak za situace, kdy nejsou pro projednávanou věc rozhodné nebo právně nevýznamné nebo jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě správce daně je povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést všechny relevantní důkazy, které daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu se závěrem, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť za takové situace by vlastně správce daně hodnotil důkaz, aniž by jej provedl, čímž by postupoval v rozporu se zákonem (kupříkladu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2015 č. j. 9 Afs 98/2014 – 32). Svědka je potřeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jednoznačně jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.

54. K návrhům žalobce na provedení důkazů svědeckými výpovědi žalovaný v bodě 58 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že k navrhovaným svědeckým výpovědím osob nepřistoupil, neboť nejsou schopny prokázat původ zboží, které jim bylo žalobcem dodáno. Dohodu o držení skladu polotovarů ze dne 31. 10. 2011 uzavřel žalobce se svým odběratelem společností VISCOFAN CZ s.r.o., a tudíž není schopna prokázat deklarované přijetí zboží žalobcem od svých dodavatelů. Důkazní prostředky byly správcem daně i žalovaným hodnoceny jako nadbytečné a jejich provedení s odkazem na zprávu o daňové kontrole bylo odmítnuto.
55. K vyslovenému názoru žalovaného lze v obecné poloze přisvědčit. Není jeho povinností provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem. Je však jeho povinností provést důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. K tomu lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2018 č. j. 6 Afs 379/2017 – 58. Zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by měl správní orgán na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí a které nikoli a nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které nebude brát na zřetel. Neprovedení navrhovaného důkazu lze odůvodnit tím, že důkaz, který je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, nebo že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo vyvrátit tvrzenou skutečnost, což je třeba vykládat tak, že nedisponuje vypovídací schopností. Rovněž může být odmítnutí důkazů odůvodněno jeho nadbytečností, což však připadá v úvahu pouze za situace, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení mimo jakoukoli pochybnost prokázána. Jinak řečeno je v kompetenci daňových orgánů odmítnout provedení důkazů, avšak za situace, kdy nebyla skutečnost v řízení bezpochyby prokázána, může mít takový důkaz určitou vypovídací hodnotu.
56. U žalobcem navrhovaných výpovědí svědků nelze jednoznačně předem vyloučit, že nemohly k prokázání některých skutečností přispět. Podmínky pro jejich neprovedení jako důkazů pro nadbytečnost, nebyly dle soudu naplněny. Je třeba vycházet i ze zásady, že nelze předem hodnotit, zda určití svědci, u nichž je známo, že byli přítomni událostem souvisejícím s posouzením určitého případu, nemají o tomto případě vědomost bez toho, že by byli ve věci vyslechnuti. Soud proto uzavřel, že pro odmítnutí výsledků žalobcem navrhovaných svědků nebyly splněny podmínky. Rozhodnutí proto za této situace vycházelo z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Rozhodnutí bylo zatíženo vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. Z toho důvodu soud uzavřel, že skutkový stav nebyl dosud dostatečně zjištěn, a nemůže proto hodnotit další námítky. Jde o to, že žalobce v posledním žalobním bodu namítal, že správce daně měl stanovit daň podle pomůcek.

VI. Závěr náklady řízení

57. Soud proto uzavřel, že řízení před daňovými orgány bylo zatíženo vadou výše popsaného procesního pochybení, u kterého nelze vyloučit, že mohlo mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, kdy je naplněn postup podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. a současně bylo zatížení vadou nedostatečně zjištěného stavu věci podle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. Soud proto rozhodl bez nařízeného jednání a žalobou napadeného rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
58. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. Žalovaný správní orgán neměl v řízení úspěch. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce soud mu přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč představující zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč náhradu za 2 úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení,

sepsání žaloby), dle § 7 bod 5, § 9 odst. 4, písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 117/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb 6 200 Kč, paušální náhrada hotových výdajů 2 x 300 Kč, tj. 600 Kč, celkem náklady řízení 6 800 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, je náhrada hotových výdajů povýšena o sazbu této daně ve výši 1 428 Kč, celkem náklady řízení včetně soudního poplatku činí 11 228 Kč, které je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce.

Poučení:

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

České Budějovice 17. února 2021

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu