



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců Mgr. Jana Šmakala a JUDr. Ondřeje Szalonnáse ve věci

žalobce: **Amelis s. r. o.**, IČO 29157889,
sídlem Revoluční 762/13, Praha,
zastoupen SPERO MELIORA Tax s. r. o., IČO 03967484,
daňovým poradcem se sídlem Hellichova 458/1, Praha,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 27803/19/5300-21444-706361 ze dne 4. 7. 2019,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 27803/19/5300-21444-706361 ze dne 4. 7. 2019 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Odvolací finanční ředitelství je povinno zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč k rukám SPERO MELIORA Tax s. r. o., daňového poradce se sídlem Hellichova 458/1, Praha, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj svými osmi rozhodnutími ze dne 12. 7. 2017 doměřil

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen, červen, září a listopad roku 2014, a dále za zdaňovací období leden, únor, březen roku 2015. Správce daně dospěl k závěru, že za uvedená zdaňovací období žalobkyně neprokázala žádnými důkazními prostředky, že přijala zdanitelná plnění tak, jak deklarovala na předložených zdanitelných dokladech. Tím žalobkyně nenaplnila podmínky podle § 72 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty a dále podle § 73 odst. 1 téhož zákona. K odvolání žalobkyně žalovaný tato rozhodnutí finančního úřadu potvrdil a odvolání zamítl.

2. Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou. V ní napadla již postup správce daně prvního stupně. Ten totiž v průběhu daňové kontroly nevydal odůvodněnou výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Tuto vadu přitom nelze zhojit v rámci odvolacího řízení. Dále žalobkyně namítla, že jí správce daně odepřel dne 14. 6. 2017 právo vyjádřit se ke kontrolním zjištěním po doplněném dokazování. Téhož dne, ale správce daně ukončil daňovou kontrolu. Podle žalobkyně jí správce daně měl s doplněným dokazováním znovu seznámit a zároveň jí poskytnout lhůtu na vyjádření. Dále žalobkyně namítla, že správce daně s vydáním dodatečných platebních výměrů, čímž měl správce účelově prodloužit lhůtu pro stanovení daně o jeden rok. Podle žalobkyně správce daně nedbale vedl spisový materiál, protože řádně nezakládal a neevidoval důkazní prostředky předložené žalobkyní.
3. Dále žalobkyně namítla, že správce daně zneužil § 113 odst. 2 daňového řádu, když v průběhu odvolacího řízení dne 13. 11. 2017 vydal výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Navíc opomenul jakékoli námitky žalobkyně v odvolání a přinutil ji k rozsáhlému doplnění dokazování. V tomto doplnění se žalobkyně znovu musela vypořádávat se všemi pochybnostmi správce daně. Správce daně činil v odvolacím řízení průtahy, když ještě dne 19. 3. 2018 prováděl místní šetření, o němž se zástupce žalobkyně dozvěděl až dne 15. 6. 2019. Průtahů se pak dopustil i žalovaný. Ten dne 19. 4. 2018 zamítl podnět na ochranu před nečinností s tím, že lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání uplyne dne 20. 4. 2018. Nakonec však žalovaný dalších více než 14 měsíců nekonal. Žalobkyně také namítla, že jí žalovaný s odkazem na § 115 daňového řádu poskytl lhůtu pouhých deseti dnů na vyjádření ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, přestože v souladu s § 36 daňového řádu žalobkyně požádala o její prodloužení. Tím žalovaný odepřel žalobkyni právo se vyjádřit k zjištěným skutečnostem, včetně práva navrhnout další důkazní prostředky. Dále žalobkyně namítla, že v rámci nalézacího daňového řízení měla dvakrát uplynout lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Daňová kontrola totiž u žalobce započala dne 17. 7. 2015, a tedy podle § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu uplynula lhůta ke stanovení daně dne 17. 7. 2018. Správce daně ač ukončil kontrolu dne 14. 6. 2017 a dodatečné platební výměry vydal dne 12. 7. 2017, přistoupil k jejich doručení až v pátek dne 14. 7. 2017, a to formou poštovní zásilky, což umožnilo uměle prodloužit lhůtu o jeden rok do dne 17. 7. 2019. Pokud daňový řád pracuje s principem tzv. zákazu zneužití práva u daňových subjektů, musí tento princip obdobně platit u správců daně. Výhodu prodloužení odvolacího řízení nadto správce daně využil jen ke své nečinnosti. Podruhé by lhůta uplynula, pokud by žalovaný prodloužil lhůtu k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Žalovaný by v takové situaci vydal rozhodnutí o odvolání, jež by mohlo být doručeno až dne 18. 7. 2019, tzn. po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Na prodloužení lhůty přitom žalobce měl právo.
4. Žalovaný ve vyjádření zdůraznil absenci maximální délky pro provádění žalobcem rozporovaného kontrolního postupu. Ze spisového materiálu přitom nevyplývá, že by správce daně postupoval v rozporu se zásadami hospodárnosti a rychlosti. Dále žalovaný

označil nevydání výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu za procesní vadu zhojenou během odvolacího řízení. Daňový řád skýtá široké možnosti k nápravě vad prvostupňového řízení. K námitce špatně vedeného spisu žalovaný podotkl, že zpráva o daňové kontrole zaznamenala všechny prvotní důkazní prostředky žalobkyně. Chybí-li o převzetí některých důkazních prostředků správcem daně záznam, pak proto, že je neodnesl ze sídla žalobkyně. Dále žalovaný zdůraznil nesoulad podnětu žalobkyně na ochranu před nečinností s podmínkami podle § 38 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalobkyně současně mohla podat žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu. K žalobní námitce ohledně neprodloužení lhůty žalovaný vyzdvihl princip právní jistoty, jenž stanovuje mez pro uplatnění práva a s nímž počítá rovněž daňový řád ve svém § 115. Mez se v tomto případě projevuje nemožností prodloužení daně lhůty, přičemž její marné uplynutí neznamená pro daňový subjekt ztrátu práva doplňovat argumentaci v odvolacím řízení. Žalovaný svůj názor podepřel gramatickým i systematickým výkladem zákona. Podle gramatického výkladu nelze prodloužit lhůtu, jejímž uplynutím zaniká právo. Podle systematického výkladu není patnáctidenní lhůta k seznámení se s výsledkem postupu v rámci daňových řízení výjimečná. Žalovaný navíc žalobkyni přislíbil, že pozdrží vydání svého rozhodnutí, pakliže žalobkyně ve stanovené lhůtě zareaguje se sdělením konkrétního data, do kterého dodá důkazní prostředky. Doporučený postup žalobkyně nezvolila, ke všemu ani neformálně nekomunikovala s vyřizujícím pracovníkem daňové správy. Doplnění odvolacího řízení přitom tvořilo jen doplnění ke zjištěnému skutkovému stavu. Lhůta k vyjádření byla tedy přiměřená. Žalovaný v této souvislosti podotkl, že kromě sporu nad lhůtou podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyně neuvedla konkrétní zásah do svých práv. Dále se žalovaný neztotožnil s názory žalobce na uplynutí lhůty pro stanovení daně. Žalobkyně totiž svou polemiku nepodložila konkrétními ustanoveními daňového řádu, ustálenou správní praxí ani judikaturou. Správce daně prvního stupně vydal platební výměry v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu, tj. s přiměřenou dobou mezi ukončením daňové kontroly a vydáním rozhodnutí. V odvolacím řízení pak žalobkyně dostala odpovídající prostor k uplatnění procesních práv. K tomu žalovaný připomíná, že záleží na správci daně, resp. odvolacím orgánu, v jaké míře využije lhůtu pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.

Posouzení věci

5. Žaloba je důvodná. Žalobkyně uplatnila řadu procesních námitek vůči postupu správce daně prvního stupně i vůči postupu žalovaného. U řady tvrzených vad řízení však nebylo zřejmé, jak by mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé. Soud se jimi proto vůbec nezabýval. Důvodnou však shledal především námitku, že žalovaný nedal žalobkyni řádnou možnost vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Přestože žalobkyně požádala o nárokové prodloužení lhůty k vyjádření, žalovaný nesprávně setrval na svém názoru, že její prodloužení není možné. Žalovaný se žádostí o prodloužení lhůty vůbec nezabýval a o odvolání rozhodl, aniž by žalobkyně nějaké vyjádření podala. To je závažná vada řízení, která znemožňuje, aby se soud zabýval věcí samou.

Vady řízení způsobené správcem daně prvního stupně

6. Důvodnými soud neshledal námitky žalobkyně proti nedostatkům způsobeným vadným postupem Finančního úřadu pro Plzeňský kraj v rámci daňové kontroly a v prvostupňovém i odvolacím řízení. V této otázce lze v zásadě odkázat na vyjádření žalovaného, jehož závěry jsou přiléhavé. Ve věci je nesporné, že teprve v odvolacím řízení

byla žalobkyně vyzvána k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Do té doby tedy nebylo přeneseno důkazní břemeno na žalobkyni a původní úvahy finančního úřadu o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno tak nemohly obstát.

7. Nicméně k nápravě vad při dokazování došlo v odvolacím řízení. Jakkoliv žalobkyně vycházela z toho, že v rámci postupů správce daně měla mít opakovaně možnost se vyjádřit k důkaznímu stavu a k závěrům finančního úřadu (a následně k výsledkům případného doplnění dokazování), nijak tím nerozporovala závěr žalovaného, že odvolací řízení je koncipováno tak, aby v něm bylo možné odstranit vady předcházejícího řízení:
8. Daňový řád neumožňuje odvolacímu orgánu prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Vyloučení možnosti zrušit rozhodnutí správce daně (ať již pro nedostatečně zjištěný skutkový stav či jiné vady) je výslovně zohledněno v § 115 daňového řádu, podle něhož je prostor pro opravu či doplnění prvostupňového rozhodnutí přímo na úrovni odvolacího orgánu. Náprava právních a skutkových vad prvostupňového rozhodnutí má místo přímo ve vlastním odvolacím řízení. Odvolací orgán má proto k dispozici stejné nástroje a postupy, jimiž disponoval prvostupňový orgán, a má i stejnou procesní povinnost a odpovědnost. Zrcadlem k tomu jsou procesní práva daňového subjektu a vytvořený prostor pro jejich uplatnění. I odvolací řízení se tudíž nese v taktu rozdělení důkazní povinnosti mezi správce daně a daňový subjekt, jejího střídání a přenášení. (srov. odst. 53–63 usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 438/2017-52 ze dne 24. 6. 2020, č. 4053/2020 Sb. NSS). Samotná skutečnost, že se těžiště řízení přeneslo do odvolacího řízení, tak na újmu zákonnosti není (srov. § 134 odst. 4 daňového řádu, dále např. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 204/2016-62 ze dne 30. 5. 2018, odst. 40).
9. Žalobkyně tvrdila, že neměla možnost se vyjádřit k výsledkům kontrolních zjištění po doplněném dokazování (a že s nimi nebyla seznámena), že jí nebyla dána řádná (odůvodněná) výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu, že podklady pro odvolací řízení doplňoval finanční úřad nesprávně (bezodůvodně) podle § 113 odst. 2 daňového řádu, že žalobkyně pro nedostatky spisu musela v odvolacím řízení předkládat již jednou předložené listiny, a že řízení před oběma orgány finanční správy trpělo obrovskými průtahy.
10. Z této argumentace žalobkyně není však nijak zřejmé, v čem konkrétně to mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Ten tyto vady v odvolacím řízení odstraňoval, byť i prostřednictvím finančního úřadu, což zákon výslovně připouští. Podstatné tak je, zda tyto vady byly žalovaným plně odstraněny a zda po doplněném dokazování dal žalobkyni procesní prostor na dosavadní výsledky řízení reagovat. Žalobkyně u většiny těchto námitek nijak blíže nepopsala, v čem by následky tvrzených vad měly mít průmět do napadeného rozhodnutí, nikoliv pouze do jejího procesního diskomfortu. S výjimkou níže řešených konkrétních otázek tak soud dospěl k obecnému závěru, že odstraňování vad bylo v odvolacím řízení možné a tyto tvrzené vady nemohly mít již ze samotných (nedostatečných) tvrzení žalobkyně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. To platí v zásadě pro všechny vady shrnuté žalobkyní na str. 11 žaloby pod č. 1, 2, 5, 6, 7 a 8.
11. Podrobně bylo třeba řešit otázku postupu finančního úřadu při vydání dodatečných platebních výměrů a s tím spojenou otázku uplynutí lhůty pro stanovení daně, dále postup finančního úřadu podle § 113 odst. 2 daňového řádu a neprodloužení lhůty žalovaným podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

Pozdní vydání dodatečných platebních výměrů

12. Žalobkyně tvrdila, že finanční úřad účelově otálel s vydáním dodatečných platebních výměrů, aby tím dosáhl prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Podle jejího mínění jí zaslal platební výměry s bezdůvodným odstupem od ukončení daňové kontroly a navíc poštou, nikoliv do datové schránky.
13. Tato námitka není důvodná. V obecné rovině lze uvažovat o tom, že i vydání (dodatečných) platebních výměrů může být pouze formálním úkonem směřujícím k prodloužení lhůty pro stanovení daně, a to tehdy, kdy by správce daně čistě či převážně účelově vyčkával s jeho vydáním na posledních 12 měsících prekluzivní lhůty (srov. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 362/2016–36 ze dne 14. 5. 2017, odst. 42, 43, č. j. 2 Afs 204/2016–62, odst. 40, č. j. 1 Afs 406/2020–33 ze dne 2. 2. 2021, odst. 25).
14. Okolnosti souzené věci ovšem o účelovosti postupu finančního úřadu nesvědčí, jde spíše o další z projevů nedostatečné péče finančního úřadu o řádný průběh a ukončení kontroly. Samotné výsledky kontroly (jejich podstatné nedostatky nyní nejsou významné) poskytovaly podklad finančnímu úřadu, aby usoudil, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro odpočet daně z přidané hodnoty. Za toho stavu bylo namíste platební výměry vydat, což ani žalobkyně nerozporovala. Již proto nelze uvažovat o tom, že by šlo o úkon formální, čistě účelově zaměřený na prodloužení lhůt pro stanovení daně.
15. Samotný odstup vydání platebních výměrů od ukončení kontroly, způsob doručování platebních výměrů, popřípadě jejich kombinace o účelovosti taktéž nevypovídají. Jakkoliv byl měsíční odstup možná zbytečný, nejde o nijak excesivní dobu. Doručení platebních výměrů poštou, nikoliv do datové schránky, pak je ve výsledku nahodilé: Pokud by finanční úřad chtěl s jistotou zajistit, aby rozhodnutí o stanovení daně bylo žalobkyni oznámeno nepochybně v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu], poslal by je ještě o několik dnů později. Jakkoliv žalobkyně argumentuje tím, že z datové schránky si platební výměry mohla vyzvednout „včas“, nelze pominout, že i poštu si mohla vyzvednout dříve a že ve vztahu k jiným fázím řízení naopak zdůrazňovala svou svobodu nevyzvednout zprávy z datové schránky, aby došlo k jejich co nejpozdějšímu doručení. Den doručení platebních výměrů tedy nahodile závisel na aktivitě žalobkyně, což by platilo i pro případ, že by jí platební výměry byly doručovány do datové schránky. V tom nelze spatřovat účelovost jednání finančního úřadu. K prodloužení lhůty pro stanovení daně tedy účinně došlo.

Postup finančního úřadu v odvolacím řízení podle § 113 odst. 2 daňového řádu

16. Daňový řád v § 113 výslovně připouští aktivitu správce daně prvního stupně v odvolacím řízení, která směřuje k posouzení odvolání, popřípadě k doplnění podkladů. Je přitom povinen doplnit řízení o nezbytné úkony, nemůže-li posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení.
17. V souzené věci bylo nesporné, že finanční úřad nepostupoval v řízení bezvadně a že se naopak dopustil podstatných pochybení. Bylo tak potřeba, aby žalobkyni vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Sama žalobkyně nezpochybnila, že tato výzva byla věcně na místě (tj. odpovídala § 92 odst. 4 daňového řádu, skutkovému stavu a dosavadnímu postupu správce daně). Žalobkyně brojila pouze proti tomu, že tato výzva nebyla odůvodněna ve vztahu k jejímu vydání v odvolacím řízení. To však vadou není. Daňový řád výslovně umožňuje doplnění podkladů v odvolacím řízení prvostupňovým správcem daně, přičemž nevyžaduje, aby tento postup

byl zvlášť odůvodněn nad rámec toho, že je odůvodněn samotný doplňovaný úkon způsobem odpovídajícím zákonu.

18. V souzené věci není ostatně ani zřejmé, k čemu by to bylo. Jak již soud uvedl, mezi žalobcem a žalovaným není sporu, že v řízení v I. stupni řádná výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu vydána nebyla. Pak tedy bylo třeba, aby byla doplněna v odvolacím řízení. To se i stalo.
19. Odkaz žalobkyně na odbornou literaturu v tomto ohledu nepřinesl žádné nové hledisko pro rozhodnutí. V obecné rovině lze přisvědčit tomu, že *pokud postup správce daně prvního stupně je bezvadný*, je v odvolacím řízení potřeba doplňovat úkony tehdy, kdy odvolání vneslo do věci nové otázky, ať již právní či skutkové. Nelze z toho však již dovodit, že odstraňování vad prvostupňového řízení je v odvolacím řízení nepřípustné (tedy co dělat, pokud postup správce daně prvního stupně *není bezvadný*). Státní orgány sice nemají chybovat a nemají daňové poplatníky ani obtěžovat opakovaným vyžadováním téhož. To je ovšem pouhý princip, jehož plné praktické uplatnění je zjevně obtížné: ve skutečném světě lidé chybují a chybují tak i instituce jimi představované. Proto obecně existují opravné a dozorčí prostředky, přičemž daňové odvolací řízení je vystavěno právě tak, aby v něm mohly být odstraněny vady postupu správce daně prvního stupně (srov. cit. rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 438/2017-52 ze dne 24. 6. 2020).
20. Opak neplyne ani z nálezu sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009 (N 92/53 SbNU 181), citovaného stěžovatelkou. Ten nepřekládá žádnou zobecnitelnou argumentaci k možnému rozsahu nápravy vad v řízení o řádném opravném prostředku (ani by nemohl, protože ústavní pořádek specifické požadavky pro opravné prostředky nestanoví), ale je skutkově podmíněnou reakcí na postupy, které považoval ze strany finanční správy za šikanózní (například to, že postupem k tíži daňového subjektu správce daně napravoval vlastní pochybení vedoucí k procesní nepoužitelnosti důkazů). O to však v souzené věci vůbec nešlo: žalobkyně netvrdila, že byl postup finančního úřadu šikanózní, ale pouze neodborný a pomalý. K nápravě těchto nedostatků slouží (a postačují) stávající procesní postupy v režimu daňového řádu.

Průtahy v řízení a jeho nepřiměřená délka

21. Žalobkyně mezi jinými procesními vadami brojila též proti nepřiměřené délce řízení, proti průtahům mezi jednotlivými úkony a souvisejícímu nesprávnému posouzení toho, zda se o průtahy jednalo. Nijak však netvrdila, jak by tyto vady mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, přičemž obecně platí, že samotná nepřiměřená délka řízení se nepromítá do zákonnosti výsledného rozhodnutí. Soud se proto touto námitkou blíže nezabýval.
22. Prekluzi daňové povinnosti žalobkyně spatřovala pouze v tom, že účelovým vydáním platebních výměrů nedošlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně (řešeno výše) a kontrafaktuálně i v tom, že *kdyby* žalovaný prodloužil lhůtu k vyjádření, tak *by* žalobkyně následné rozhodnutí nechala doručit fikcí, čímž *by* byly doručeny až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. K tomu zjevně nedošlo, nezákonnost neprodloužení lhůty žalovaným je však řešena níže.

Prodloužení lhůty k vyjádření stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu

23. V souzené věci nebylo sporné, že žalovaný výzvou z 5. 6. 2019, doručenou 14. 6. 2019, vyzval žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu k vyjádření v rámci odvolacího řízení a k doplnění dalších důkazních prostředků do 10 dnů od doručení výzvy. V textu samotné

výzvy i v závěrečném poučení žalovaný uvedl, že lhůtu nelze podle § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit a že po uplynutí stanovené lhůty nebude možné k důkazním návrhům žalobkyně přihlížet podle § 115 odst. 4 daňového řádu.

24. Na tuto výzvu žalobkyně obratem (do druhého pracovního dne, tj. v úterý 18. 6. 2019) reagovala tak, že lhůtu k vyjádření prodloužit lze a, že stanovená lhůta 10 dnů je nepřiměřená, protože samotné odvolací řízení trvalo velmi dlouho – třikrát déle, než by podle interních předpisů daňové správy mělo – a výzva byla doručena v období, které je pro daňové poradce nejnáročnější z celého roku. S ohledem na náročnost období konce června pro daňové poradce a s ohledem na „množství chyb a nesprávností“ vedených ve výzvě žalovaného žalobkyně požádala o prodloužení o 15 dnů s tím, že podle § 36 odst. 2 daňového řádu má nárok na prodloužení nejméně do 5. 7. 2019. Žalovaný na tuto žádost nijak nereagoval a dne 4. 7. 2019 ve věci rozhodl tak, že odvolání žalobkyně zamítl.
25. Podstata námitek žalobkyně spočívala v tom, že tímto postupem jí žalovaný upřel možnost vyjádřit se k její věci, neboť prodloužení lhůty je podle judikatury správních soudů možné a v případě žalobkyně bylo prodloužení nejméně do 5. 7. 2019 i nárokové. Tomu žalovaný oponoval jednak tím, že judikatura správních soudů o možnosti prodloužení lhůty je nesprávná a měla by být změněna, jednak tím, že žalobkyni žádná práva upřena nebyla, neboť i k důkazním návrhům doručeným po uplynutí lhůty by správce daně mohl *ex officio* přihlídnout.
26. Postoj žalovaného je do jisté míry pochopitelný ve vztahu ke stavu judikatury v tehdejší době, tedy že se snažil správní soudy přesvědčit o nesprávnosti jejich výkladu § 115 odst. 2 ve spoj. s § 36 odst. 5 daňového řádu. Tím ovšem riskoval, a to na úkor procesních práv žalobkyně, že se tento jeho názor neprosadí. Přesně k tomu došlo. Ve správním soudnictví je nyní ustáleno, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu k vyjádření v rámci odvolacího řízení a k doplnění dalších důkazních prostředků je možné prodloužit (srov. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 80/2019-126 ze dne 15. 7. 2020).
27. Není přitom rozhodné, že žalovaný byl připraven zabývat se důkazními návrhy uplatněnými po uplynutí lhůty z vlastní iniciativy. To je z hlediska uplatnění procesních práv žalobkyně nedostatečné a především zcela nepředvídatelné. Žalovaný žalobkyni dvakrát informoval (v textu výzvy a v poučení), a to i odkazem na jasně formulované pravidlo § 115 odst. 4 daňového řádu, že k návrhům na doplnění dokazování uplatněným po uplynutí lhůty se nepřihlíží. Stěží z toho žalobkyně mohla vyrozumět něco jiného, než že žalovaný k takovým návrhům nepřihlédne. Na tom nemění nic ani současně uplatněné ujištění žalovaného, že k nim přihlédne (patrně v rozporu s textem zákona, na čemž se zřejmě žalobkyně měla domluvit „v neformální komunikaci s vyřizujícím pracovníkem“). K tomu v podrobnostech srov. odst. 59 a 60 cit. rozsudku NSS č. j. 3 Afs 80/2019-126 ze dne 15. 7. 2020, který tuto otázku plně řeší. Stejně tak není významné, že žalovaný byl připraven „vyčkat s vydáním rozhodnutí po rozumně zdůvodnitelnou dobu“. Žalovaný jednak byl povinen lhůtu prodloužit a tak měl prostě učinit, jednak žalobkyně *prima facie* splnila jeho požadavky: reagovala ve lhůtě a uvedla, že věcně bude schopna reagovat až později, do určité lhůty (10. 7. 2019). Tyto důvody soud na rozdíl od žalované nepovažuje za nerozumné (neadekvátní), a to i s ohledem na dobu trvání řízení. Přesto žalovaný žalobkyni nijak nevyrozuměl a rozhodl 4. 7. 2019; v čem jde o dobu „rozumně zdůvodnitelnou“ žalovaný ostatně neuvedl.
28. Žalovaný tak nepochybně porušil významné procesní právo žalobkyně. K tomu v řízení o žalobě uvedl, že žalobkyně měla i tak dostatečný časový prostor pro reakci. Podle

žalovaného tedy tato vada nemá vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, protože žalobkyni fakticky nezkrátila na procesních právech. Tomu přisvědčit nelze. Protože žalovaný o žádosti žalobkyně nikdy nerozhodl (nebo toto rozhodnutí není založeno ve spisu, srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 340/2016-51 ze dne 23. 11. 2017), platí podle § 36 odst. 3 daňového řádu, že žádosti žalobkyně bylo vyhověno, tj. že lhůta k vyjádření uplynula až 10. 7. 2019. Žalovaná tedy rozhodla v době, kdy žalobkyně měla právo se k věci vyjadřovat. To je závažná vada řízení, která typicky odůvodňuje kasaci napadeného rozhodnutí, protože povětšinou nelze nijak dovodit, že nemohla mít vliv na jeho zákonnost (srov. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 149/2020-33 ze dne 7. 1. 2021, odst. 31–33, a tam citovanou judikaturu).

29. Stejně tak je tomu i v souzené věci: rozsah dokazování doplněného v odvolacím řízení i jeho doba rozhodně nevypovídají o tom, že šlo o „nijak masivní“, „doplňující“ doplnění, jak uvedl žalovaný. Faktem je, že daňová kontrola byla zahájena v roce 2015, teprve v rámci odvolacího řízení v roce 2017 byla (nadvakrát) žalobkyně vyzvána k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu. To znamená, že teprve v odvolacím řízení bylo na žalobkyni přeneseno důkazní břemeno. Odvolací řízení pak trvalo další dva roky. Za toho stavu mohla žalobkyně legitimně očekávat, že fakticky bude mít prostor na vyjádření až do 10. 7. 2019, na což měla ostatně i zákonný nárok. Jinými slovy, daňová kontrola trvala čtyři roky, z toho odvolací řízení polovinu a v odvolacím řízení byly činěny úkony náležející řízení prvostupňovému. Jestliže tuto dobu sám žalovaný považuje za úměrnou náročnosti věci (srov. odst. 10 a 11 jeho vyjádření k žalobě), stěží se nyní může odvolávat na to, že doplnění odvolacího řízení bylo vlastně zanedbatelné a žalobkyně se k němu nepotřebovala příliš vyjadřovat.
30. Soud nepovažoval za potřebné, aby žalobkyně v rámci této námítky konkrétně označila důkazy a uvedla argumentaci, které nemohla kvůli vadnému postupu žalovaného uvést v odvolacím řízení. To by bylo třeba za situace, kdy by s ohledem na okolnosti bylo spíše nepravděpodobné, že zkrácení práva vyjádřit se mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí (např. v situaci, kdy s ohledem na předchozí kvalifikované vyjádření a uplynulý čas nebylo lze rozumně očekávat další kvalifikované vyjádření). Tak je zřejmě třeba rozumět závěrům rozsudku NSS č. j. 5 Afs 131/2019-47 ze dne 8. 1. 2021 tedy, že tento rozsudek je spíše podmíněný konkrétními, výjimečnými skutkovými okolnostmi, než že je v přímém rozporu s jemu předcházejícími rozsudky NSS č. j. 7 Afs 149/2020-33 ze dne 7. 1. 2021 či č. j. 1 Afs 321/2016-31 ze dne 22. 3. 2017 řešícími totožnou právní otázku. V souzené věci výjimečná situace nenastala. Žalobkyně se nestihla vyjádřit vůbec a doba 19 dnů, které na vyjádření fakticky měla, nijak nevypovídá o tom, že od ní již nebylo možné očekávat kvalifikované vyjádření ve zbývajících 6 dnech lhůty.

Závěr

31. Žalovaný podstatným způsobem porušil ustanovení o řízení, což mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Z toho důvodu soud zrušil napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). Soud se proto nemohl zabývat argumentací směřující proti posouzení věci samé, a tedy ani tím, zda žalobkyně v této souvislosti uplatnila řádné žalobní body.
32. V dalším řízení žalovaný, nebude-li třeba dalších úkonů, stanoví žalobkyni přiměřenou lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu k vyjádření v rámci odvolacího řízení a k doplnění dalších důkazních prostředků. Bude přitom vycházet z toho, že tuto lhůtu lze prodloužit.

33. Žalobkyně měla ve věci úspěch a náleží jí proto právo na náhradu nákladů řízení vůči procesně neúspěšné žalovanému (§ 60 odst. 1 věta první s. ř. s.). Náhrada nákladů se skládá z odměny za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a žaloba) a dvou režijních paušálů po 300 Kč, to vše zvýšeno o daň z přidané hodnoty, a zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Žalovaný je proto povinen zaplatit žalobkyni do jednoho měsíce ode dne právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč k rukám daňového poradce SPERO MELIORA Tax s. r. o.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. listopadu 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu