



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudkyň Mgr. Daniely Menclové a Mgr. Lenky Havlíčkové ve věci

žalobce: **Ing. R. C.**, narozený dne X,
bytem X,
zastoupený daňovým poradcem Ing. Jaroslavem Mikešem,
sídlem Hálková 226, 430 01 Chomutov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2019, č. j. 29954/19/5300-21445-709739,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 8. 2019, č. j. 29954/19/5300-21445-709739, se pro **vadu řízení zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2019, č. j. 29954/19/5300-21445-709739, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 2. 2017, č. j. 270399/17/2504-50521-502873, kterým správce daně podle § 147 a § 143 zákona č.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

13/2019

280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 30. 6. 2016 do 30. 6. 2016 ve výši nadměrného odpočtu 126 008 Kč.

2. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

3. Žalobce nesouhlasil s tvrzením správce daně, že v případě přijatých daňových dokladů na zaplacené zálohy na pořízení hmotného majetku, které byly uhrazeny ve lhůtě 12 měsíců před dnem, kdy se stal žalobce plátcem DPH, nelze aplikovat § 79 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobce v této souvislosti poukázal na znění § 79 zákona o DPH a podotkl, že v něm není žádná zmínka o nemožnosti uplatnění odpočtu zaplacených záloh na pořízení hmotného majetku nebo zásob, které jsou součástí obchodního majetku. Byl přesvědčen, že právě proto, že jsou předmětné přijaté daňové doklady na zaplacené zálohy smluvně konkrétně definovány, nemůže být o těchto zálohách uvažováno tak, že by se nestaly součástí obchodního majetku plátce DPH, tj. žalobce.
4. Žalobce rovněž podotkl, že pro subjekty, které vedou účetnictví, jsou zaplacené (poskytnuté) zálohy na dlouhodobý majetek v aktivech rozvahy přímo součástí dlouhodobého hmotného majetku. Zaplacené zálohy na zásoby jsou poté v aktivech rozvahy přímo součástí zásob. V této souvislosti žalobce konstatoval, že uvedené namítal již ve svém odvolání, ale žalovaný se k těmto tvrzením nijak nevyjádřil.
5. Žalobce namítal, že uhrazené zálohy na dlouhodobý hmotný majetek jsou součástí jeho obchodního majetku, resp. jeho dlouhodobého hmotného majetku, a to ve smyslu § 7b odst. 1 písm. b) a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Současně se předmětné zálohy staly obchodním majetkem podle § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH.
6. Dále žalobce zdůraznil, že obchodní společnost BUILD LINE s. r. o. a obchodní společnost JOPO CONSTRUCTIONS, a. s., na základě uzavřených smluv o dílo pro žalobce zhotovila a ke dni 29. 6. 2016 žalobci předala část díla. Před dnem 30. 6. 2016 tak došlo k poskytnutí plnění od shora zmíněných společností, na která žalobce uhradil předmětné zálohy.
7. S ohledem na uvedené žalobce považoval za nesprávné tvrzení žalovaného, že v daném případě nebylo prokázáno, že byla fakticky předána alespoň část plnění podle uzavřené smlouvy o dílo. Právě k odstranění těchto pochybností žalovaného žalobce navrhoval v daňovém řízení, aby žalovaný provedl výslech jednatelů shora zmíněných obchodních společností. Dané žalovaný ovšem odmítl.
8. Žalobce měl dále za to, že žalovaný v rámci výzvy k odstranění pochybností zcela změnil důvody neuznání nároku žalobce na odpočet DPH.
9. Žalovaný podle žalobce také pochybil, když se nevypořádal s jeho odvolacími námitkami. Konkrétně se nijak nevyjádřil ke skutečnosti, že v případě žalobcem zaplacených záloh se nejedná o zálohy na dodávku elektrické energie, plynu apod., a nemají tak charakter provozních nákladů. Žalovaný nijak nereagoval ani na námitky žalobce, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole na straně 2 nesprávně uvádí, že plátce daně vedl výstavbu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

apartmánu jako nedokončenou výrobu, a že stejně tak nesprávné je i jeho tvrzení, že v případě záloh k uskutečnění plnění zatím nedošlo. Tím totiž správce daně popřel okamžik, kdy nastává datum uskutečnění zdanitelného plnění.

10. K vyjádření žalovaného v žalobou napadeném rozhodnutí, že dne 22. 8. 2019 uplyne prekluzivní lhůta, s níž je spojen zánik možnosti stanovení daně, žalobce poté namítal, že možné zmeškání lhůty pro stanovení daně na základě napadeného rozhodnutí je zcela způsobeno nečinností žalovaného, který od 23. 5. 2017, tj. od doby, kdy byl vydán platební výměr správce daně, do 12. 6. 2019 neprovedl v daňovém řízení žádný úkon. Žalobce byl tedy přesvědčen, že v projednávané věci došlo ze strany žalovaného k porušení § 7 daňového řádu, podle kterého je povinností správce daně, aby postupoval bez zbytečných průtahů.
11. Žalobce dále poukázal na to, že ho žalovaný v daňovém řízení vyzval k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a k vyjádření se k nim, přičemž mu k tomu stanovil lhůtu 15 dnů s tím, že tuto nelze ze zákona prodloužit. Nicméně žalovaný ve výzvě rovněž uvedl, že v rámci neformální žádosti lze požádat o prodloužení této lhůty. V této souvislosti žalobce zdůraznil, že v předmětné výzvě žalovaný neuvedl nic ohledně možného uplynutí prekluzivní lhůty dne 22. 8. 2019. Žalobce namítal, že v reakci na výzvu žalovaného požádal o prodloužení lhůty k vyjádření se do 31. 8. 2019, přičemž svou žádost řádně zdůvodnil. Žalovaný ovšem v daném případě zcela účelově vydal dne 8. 8. 2019 žalobou napadené rozhodnutí, odmítl provést navržený výslech svědků a získat další důkazní prostředky, jelikož chtěl pravomocně rozhodnout před uplynutím prekluzivní lhůty.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný ve svém písemném vyjádření nesouhlasil s námitkami uplatněnými žalobcem v podané žalobě. Žalovaný neměl pochybnosti o tvrzení žalobce, že předmětná výstavba apartmánových domů byla určena k obchodní činnosti žalobce. Podstatné pro posouzení oprávněnosti odpočtu na DPH podle § 79 odst. 1 zákona o DPH je ovšem v tomto případě skutečnost, zda byla naplněna podmínka předmětného ustanovení, že se pro uplatnění odpočtu na DPH musí jednat o „přijaté zdanitelné plnění“, porízené v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se žalobce stal plátcem ve smyslu § 6 zákona o DPH. Dnem uskutečnění zdanitelného plnění je přitom v případě smlouvy o dílo podle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o DPH den převzetí díla nebo jeho dílčí části, případně u dílčího plnění den stanovený ve smlouvě o dílo podle § 21 odst. 8 zákona o DPH. Z žalobcem předložených podkladů v rámci vyměřovacího řízení však nevyplývá, že by takový den nastal před okamžikem, než se žalobce stal plátcem ve smyslu § 6 zákona o DPH.
13. Žalovaný konstatoval, že ve vztahu ke správcem daně neuznanému odpočtu na DPH za zdaňovací období červen 2016 žalobce předložil pouze doklady na uhrazené zálohové platby, v jejichž případě nejsou splněny základní podmínky uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 79 odst. 1 zákona o DPH, jelikož jimi nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění. Uhrazení záloh samo o sobě nesvědčí o tom, že k uskutečnění plnění fakticky došlo, resp. byla fakticky předána alespoň část plnění podle uzavřené smlouvy o dílo.
14. Ve vztahu k zálohovým platbám společnosti JOPO CONSTRUCTIONS, a. s. a BUILD LINE, s. r. o., žalobce předložil daňový doklad od společnosti JOPO CONSTRUCTIONS, a. s. č. 2016133 na částku 136 221,80 Kč, s datem uskutečnění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zdanitelného plnění 29. 6. 2016, a daňový doklad č. 2016011 od společnosti BUILD LINE, s. r. o. na částku 85 052,11 Kč, s datem uskutečnění zdanitelného plnění 29. 6. 2016. Tyto daňové doklady neprokázaly uskutečnění předmětných zdanitelných plnění „zhotovení základové desky – Mirabel“ a „obslužné komunikace“. Žalovaný dále zdůraznil, že částky uvedené na daňových dokladech č. 2016133 a č. 2016011 jsou výrazně nižší, než žalobcem nárokováný odpočet na DPH za zdaňovací období červen 2016. Rovněž z žalobcem předložených listinných podkladů nelze konstatovat, že by došlo k uskutečnění zdanitelného plnění v celé výši na základě zálohových plateb společností JOPO CONSTRUCTIONS, a. s. a BUILD LINE, s. r. o. přede dnem 30. 6. 2016, či že by takové dílčí plnění bylo možné považovat za uskutečněné na základě smluvního ujednání ve smyslu § 21 odst. 8 zákona o DPH.

15. K žalobcem navrhovanému výsledku svědků žalovaný uvedl, že jej odmítl provést, a to z důvodu jeho účelovosti. Pochybnosti správce daně a následně žalovaného, jež žalobce nerozptýlil, se od počátku týkaly oprávněnosti odpočtu na DPH za zdaňovací období červen 2016, přičemž k prokázání oprávněnosti tohoto odpočtu byl žalobce vyzván poprvé již dne 19. 9. 2016 výzvou č. j. 2053644/16/2504-60562-508022. Žalobce měl do vydání žalobou napadeného rozhodnutí časově rozsáhlý prostor navrhnout a předložit relevantní důkazní prostředky, přesto byl co do plnění povinnosti důkazní v průběhu řízení pasivní a až krátce před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně navrhl provedení výsledku svědků. V této souvislosti je třeba rovněž zdůraznit, že ani sám žalobce doposud konkrétně neuvedl, k jaké dílčí části plnění, provedené a předané před 30. 6. 2016 se úhrada zálohy vztahovala.
16. Dále je podle žalovaného třeba připomenout, že to byl sám žalobce, kdo v průběhu daňového řízení tvrdil, a opakuje to i v nyní podané žalobě, že rozhodné okolnosti jsou smluvně konkrétně definovány. Předmětné smlouvy však doloženy nebyly. Jako relevantní by se žalovanému tedy jevilo předložení takové smlouvy o dílo, ze které by bylo patrné, že uskutečnění předmětného dílčího plnění bylo sjednáno k datu před 30. 6. 2016, příp. důkaz stavebním deníkem či předávacím protokolem, z něhož by bylo zřejmé, jaká předmětná plnění byla uskutečněna přede dnem 30. 6. 2016. S ohledem na povahu daného plnění lze jejich existenci důvodně předpokládat. Disponoval-li žalobce takovými důkazními prostředky, nic mu nebránilo je správci daně či žalovanému předložit.
17. K námitce žalobce ohledně změny důvodů neuznání odpočtu DPH žalovaný konstatoval, že jak rozhodnutí správce daně, tak napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě neprokázání nároku na odpočet DPH za zdaňovací období červen 2016 podle § 79 odst. 1 ZDPH, a to z důvodu neunesení důkazního břemene žalobcem, který má tuto povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Dále v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01 a zdůraznil, že již správce daně v rámci daňové kontroly žalobci sdělil, že podle § 79 odst. 1 ZDPH má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které pořídila v období zahrnujícím 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, pokud je toto plnění ke dni, kdy se tato osoba stala plátcem, součástí jejího obchodního majetku, a že v případě záloh k uskutečnění plnění zatím nedošlo a nemohlo se tak stát součástí obchodního majetku. Věděl-li tudíž žalobce, že existují důkazy, které by mohly prokázat jeho tvrzení o tom, že před okamžikem, kdy se stal plátcem, v souvislosti s předmětnými zálohovými doklady skutečně zdanitelná plnění přijal, nic mu nebránilo je předložit již v průběhu daňové kontroly.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

18. K námitce nečinnosti a účelovosti žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že zákon podle § 148 daňového řádu poskytuje správci daně jasně vymezenou lhůtu pro stanovení daně. Pro správce daně obecně platí zásada rychlosti řízení ve smyslu § 7 odst. 1 daňového řádu, přičemž pro případ jejího nedodržení dává zákon osobě zúčastněné na správě daní (tedy i žalobci v postavení daňového subjektu) možnost podat nejbližší nadřízenému správci daně podnět na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu. Žalobce svého práva na podání podnětu pro nečinnost dle § 38 daňového řádu před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí nevyužil.
19. K tvrzené účelovosti vydání žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že jeho cílem byla toliko správa daně dle § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2016, což je účel zákonem stanovený, jež představuje hlavní náplň činnosti správce daně, a který jej sleduje z úřední povinnosti.
20. Žalovaný trval na tom, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a zároveň žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Replika žalobce

21. V podání ze dne 18. 10. 2019 žalobce uvedl, že trvá na podané žalobě a na žalobních důvodech v ní uvedených. Ke svému podání poté připojil kopii smlouvy o dílo uzavřené se společností JOPO CONSTRUCTIONS, a. s. a smlouvu o dílo uzavřenou se společností STATS, s. r. o. Znění předmětných smluv podle žalobce jednoznačně dokládá, že tito zhotovitelé pro něho dílo zhotovili již před dnem 29. 6. 2016.

Další vyjádření žalovaného

22. V reakci na žalobcem předložené smlouvy o dílo žalovaný v podání ze dne 10. 3. 2020 předně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2010, č. j. 2 Afs 74/2010-135, a následně konstatoval, že z citovaného rozsudku pro zde projednávanou věc vyplývá, že není namístě provádět dokazování předmětnými smlouvami o dílo. Jedná se totiž o důkazní prostředky, které bez nejmenších pochyb mohl předložit již v daňovém řízení.

Posouzení věci soudem

23. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

24. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním námitkám.
25. Primárně se soud zabýval přezkoumatelností žalobou napadeného rozhodnutí. Má-li být správní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný a jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky.
26. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: *„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).
27. Žalobce v daném případě namítal, že se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami uváděnými v odvolání, zejména poukazoval na skutečnost, že se nevypořádal s tvrzením, že pro subjekty, které vedou účetnictví jsou zaplacené zálohy na dlouhodobý majetek v aktivech rozvahy přímo součástí dlouhodobého hmotného majetku a zaplacené zálohy na zásoby jsou v aktivech rozvahy přímo součástí zásob, že v případě zmiňovaných záloh se nejedná o zálohy na úhradu provozních nákladů, a že správce daně nepřesně ve zprávě o daňové kontrole uvádí, že plátce daně vedl výstavbu apartmánu jako nedokončenou, a nesprávně poté i konstatoval, že v případě záloh k uskutečnění zdanitelného plnění zatím nedošlo.
28. Soud prostudoval žalobou napadené rozhodnutí a shledal, že žalovaný v něm shrnul dosavadní průběh daňového řízení, následně formuloval právní rámec, ze kterého v daném případě vycházel, včetně výkladu vybraných ustanovení relevantních právních předpisů, a to jak ve vztahu k daňovému řízení tak i ve vztahu k nároku daňového subjektu na odpočet DPH ve smyslu § 79 odst. 1 zákona o DPH. Následně žalovaný vymezil skutečnosti, na základě kterých získal pochybnosti o správnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH, shrnul provedené dokazování a vyhodnotil provedené důkazní prostředky. V závěru rozhodnutí se žalovaný vypořádal s jednotlivými odvolacími námitky žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Konstatoval, že v případě že by žalobce prokázal, že jím uhrazené zálohy byly vyplaceny na přijatá zdanitelná plnění, tj. na zhotovení hrubé stavby a akci „Apartmánový dům Klínovec“, obslužné komunikace, parkovacího stání a inženýrských sítí pro pozemky p. č. XA, p. č. XB, p. č. XC a p. č. XD a základové desky - Mirabel“, tj. na plnění, která se ke dni registrace stanou součástí staveb, resp. po těchto pracích zůstanou hmotné výsledky, měl by žalobce nárok na odpočet DPH ve smyslu § 79 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce však nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly, že zálohové platby byly uhrazeny na plnění, která byla fakticky uskutečněna nebo byla skutečně předána alespoň část plnění podle smlouvy o dílo a žalobcem převzata přede dnem, kdy se stal plátcem DPH.

29. Dále žalovaný uvedl, že nezpochybňuje tvrzení žalobce, že se v jeho případě nejedná o zálohy na dodávky elektrické energie, plynu apod., tj. o provozní zálohy. Podle žalovaného ovšem žalobce neprokázal, že práce, na něž byly zálohové platby poskytnuty, souvisely se zdanitelnými plněními, které se stanou součástí staveb, a která byla přede dnem, kdy se žalobce stal plátcem DPH žalobci fakticky předána.
30. K námitce žalobce ohledně skutečnosti, že pro některé daňové subjekty, které vedou účetnictví, jsou zaplacené zálohy na dlouhodobý majetek v aktivech rozvahy přímo součástí dlouhodobého hmotného majetku a zaplacené zálohy na zásoby jsou v aktivech rozvahy přímo součástí zásob, žalovaný konstatoval, že stěžejní skutečností je v daném případě to, že žalobce nevede účetnictví, ale daňovou evidenci a opět skutečnost, že § 79 odst. 1 zákona o DPH vyžaduje faktické přijetí plnění v souvislosti s uhrazenými zálohami, což se v případě žalobce nestalo.
31. K argumentaci žalobce, že vede výstavbu apartmánů na kartě nedokončeného majetku, a že správce daně popírá okamžik, kdy nastalo datum uskutečnění zdanitelného plnění, když tvrdí, že v případě záloh k uskutečnění plnění zatím nedošlo, žalovaný podotkl, že podle § 79 odst. 1 zákona o DPH lze odpočet daně z plnění přijatých před účinností registrace uplatnit pouze, když se jedná o přijatá zdanitelná plnění, která byla přijata ne dříve než 12 měsíců před registrací a tato se stala ke dni registrace součástí obchodního majetku žalobce. Dále v této souvislosti žalovaný odkázal na znění § 2 odst. 2 písm. a) zákona o DPH a podotkl, že okamžik, kdy se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné (v případě žalobce za přijaté) je upraveno v § 21 odst. 2 až 6 zákona o DPH. Předmětné ustanovení nezmiňuje, že je zboží dodáno nebo služba poskytnuta zaplacením zálohy. Zdůraznil, že záloha není zdanitelným plněním, a že žalobce neprokázal, že zálohové platby vyplatil v souvislosti s přijatým plněním.
32. V daném případě žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí předložil ucelený právní názor a z žalobou napadeného rozhodnutí je podle soudu patrné, proč odvolací důvody žalobce považoval za liché, mylné nebo vyvrácené. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a námitku nepřezkoumatelnosti vyhodnotil jako nedůvodnou.
33. Dále se soud zabýval námitkou žalobce, že požádal o prodloužení lhůty k vyjádření se v rámci odvolacího řízení do 31. 8. 2019, a že žalovaný vydal účelově žalobou napadené rozhodnutí již dne 8. 8. 2019, jelikož chtěl pravomocně rozhodnout před uplynutím prekluzivní lhůty.
34. Z obsahu daňového spisu soud zjistil následující skutečnosti podstatné pro posouzení námitek žalobce. Výzvou ze dne 9. 7. 2019, žalobci doručenou dne 11. 7. 2019, žalovaný Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

13/2019

vyzval žalobce podle § 115 odst. 2 k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a k uplatnění jeho práva se vyjádřit ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Žalovaný podle § 115 odst. 3 poté stanovil žalobci k vyjádření se a k možnosti navrhnout další doplnění důkazních prostředků lhůtu 15 dnů ode dne doručení této výzvy. V odůvodnění výzvy žalovaný konstatoval (strana 1 a 2), že podle § 115 odst. 2 je jakožto odvolací orgán povinen seznámit žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl další provedení důkazních prostředků. Zdůraznil, že uvedenou lhůtu nelze prodloužit a v této souvislosti odkázal na § 36 odst. 5 daňového řádu. Dále podotkl, že ačkoliv nemůže na případnou žádost žalobce lhůtu stanovenou tímto rozhodnutím prodloužit, vnímá, že daný časový prostor nemusí být z objektivních důvodů pro žalobce dostatečný. Dále konstatoval, že v rámci snahy o naplnění zásady spolupráce a vstřícnosti ve smyslu § 6 odst. 1 a 4 daňového řádu, pokud žalobce i přes nepřipustnost žádost o prodloužení podá, a bude v ní žádat o prodloužení lhůty o rozumně zdůvodnitelnou dobu, žalovaný vyčká s vydáním konečného rozhodnutí ve věci až do uplynutí lhůty žádané žalobcem. Následně žalovaný stručně shrnul skutkový stav a vyhodnotil doplnění odvolacího řízení. V poučení výzvy ze dne 9. 7. 2019 uvedl, že k případným návrhům na provedení dalších důkazů, podaným žalobcem po uplynutí stanovené lhůty, nebude v souladu s § 115 odst. 4 daňového řádu přihlížet, přičemž stanovenou lhůtu nelze ve smyslu § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit.

35. V reakci na výzvu ze dne 9. 7. 2019 žalobce, resp. jeho zástupce (daňový poradce) dne 25. 7. 2019 zaslal žalovanému podání, v němž předně podotkl, že v prvním odstavci odůvodnění výzvy je uvedeno, že žalovaný bude respektovat, pokud bude neformálně požádáno o prodloužení stanovené lhůty 15 dnů k vyjádření se o rozumně zdůvodnitelnou dobu. K tomu žalobce uvedl, že výzva žalovaného mu byla zaslána v červenci 2019, resp. 11. 7. 2019. Následně z důvodu čerpání dovolené v měsících červenec a srpen 2019, a to jak daňovým poradcem, tak žalobcem a stejně tak jeho obchodními partnery, požádal o prodloužení lhůty pro vyjádření se do 31. 8. 2019.
36. Dne 8. 8. 2019 žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí, v němž k žádosti žalobce o prodloužení lhůty konstatoval, že ve výzvě na níž žalobce podáním ze dne 25. 7. 2019 reagoval, mu byla stanovena lhůta k vyjádření 15 dní. Tato lhůta uplynula dne 26. 7. 2019. Žalovaný připomněl, že při stanovení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu byl omezen přímo daňovým řádem, neboť ten v § 115 odst. 3 umožňuje správci daně stanovit lhůtu pro vyjádření se ke skutečnostem v maximální možné délce 15 dnů. Žalovaný byl tohoto názoru, že žalobce nemohl legitimně očekávat, že žalovaný vyčká s vydáním rozhodnutí nejméně do jím uvedeného termínu 31. 8. 2019. Uvedené nemohl žalobce důvodně očekávat ani proto, že v dané věci uplyne 22. 8. 2019 prekluzivní lhůta, s čímž je spojen zánik možnosti stanovení daně. Žalovaný s ohledem na uvedené tedy uzavřel, že s vydáním rozhodnutí o odvolání vyčkal do nejzazšího možného termínu, aniž by zároveň došlo ke zmaření cíle správy daní.
37. V projednávaném případě je stěžejní otázkou posouzení charakteru lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu a možnost jejího prodloužení.
38. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

13/2019

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.

39. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.
40. Podle § 36 odst. 1 daňového řádu správce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon.
41. Podle § 36 odst. 3 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. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty.
42. Lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou správcovskou, tj. lhůtou, jejíž délku může v rámci zákonem daných mantinelů stanovit správce daně. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavec 3 tohoto ustanovení, podle něhož může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění proto správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. V daném případě stanovil žalovaný lhůtu maximální, patnáctidenní.
43. Otázkou, zda lze lhůtu uvedenou v § 115 odst. 3 daňového řádu prodloužit se zabýval Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31 uvedl: *„Podle stěžovatele lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu nemůže být prodloužena ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu. Takový závěr dovozuje jednak z toho, že jde o lhůtu, s níž zákon spojuje zánik práva, a nelze jí proto v souladu s dikcí § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit, a jednak z důvodu, že jde o lhůtu zákonnou, nikoliv správcovskou, pro jejíž prodloužení chybí jakýkoliv zákonný podklad. Tyto právní názory stěžovatele však neobstojí. Lhůty uplatňované při správě daní se rozlišují na ty, které obligatorně stanoví zákon (lhůty zákonné), a lhůty, které může fakultativně stanovit správce daně (lhůty správcovské). Se zákonnými lhůtami je v textu zákona vždy spojen nějaký účinek, jejich délka a běh jsou určeny přímo zákonem a měnit je lze pouze tehdy, připouští-li to explicitně zákon. Lhůty správcovské jsou lhůty, které stanoví správce daně, ať už na základě výslovného zmocnění, nebo v rámci obecné pravomoci. Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správcovi daně stanovit daňovému subjektu určitou lhůtu pro vyjádření. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavec 3, dle kterého může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění proto správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. V nyní projednávaném případě stanovil lhůtu desetidenní. Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je tedy lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou, jak se domnívá stěžovatel. Tuto lhůtu ostatně komentáře k daňovému řádu uvádí jako typický příklad správcovské lhůty (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 131). Dále se soud zabýval tím, zda je možné tuto lhůtu prodloužit. Ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 uvedeno, že „lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit“. Soudem zdůrazněná část textu byla však novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., z ustanovení vypuštěna.*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Důvodová zpráva k této novele uvádí: „navrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě“. Ve znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Stěžovatel tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit.“ Na tyto závěry zdejší soud plně odkazuje.

44. V daném případě žalovaný postupoval podle daňového řádu v novelizovaném znění, tj. znění účinném po 1. 3. 2011 a nic mu tak nebránilo, aby lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu na žádost žalobce prodloužil (§ 36 daňového řádu), a to i tak aby lhůta spolu s prodloužením přesáhla dobu 15 dní.
45. Dále je nezbytné si uvědomit, že pokud žalovaný v projednávané věci vydal žalobou napadené rozhodnutí, aniž rozhodl o žádosti žalobce ze dne 25. 7. 2019, pochybil, neboť v době vydání napadeného rozhodnutí ještě běžela lhůta pro doplnění důkazních návrhů. Soud zdůrazňuje, že vzhledem k tomu, že na lhůtu stanovou ve smyslu § 115 odst. 2 lze aplikovat ustanovení daňového řádu o prodloužení lhůt (§ 36 daňového řádu), došlo v nyní posuzované věci k prodloužení lhůty ve smyslu shora citovaného § 36 odst. 3 daňového řádu, podle kterého platí, že 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, a také, že je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty. Toto ustanovení obsahuje dvě právní konstrukce, které vytvářejí apel na správce daně, aby si při rozhodování o žádosti o prodloužení lhůty a následné expedici výsledného rozhodnutí počínal co nejrychleji. První z nich zavádí právní fikci souhlasného rozhodnutí v případě, že nebude rozhodnutí vydáno v určité době. Druhá konstrukce pak garantuje ochranu žadateli v případě, že je mu oznámeno rozhodnutí až po uplynutí lhůty, která měla být prodloužena. K právní fikci souhlasného rozhodnutí dojde buďto tím, že správce daně nestihne vydat rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta prodloužena, nebo marným uplynutím 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel. Rozhodující je ta podmínka, která nastane dříve. Pokud je rozhodnutí, kterým není žádosti plně vyhověno (tj. zamítavé rozhodnutí i rozhodnutí, kterým se povoluje prodloužení, avšak v délce nižší než bylo žádáno), oznámeno žadateli až po uplynutí původní lhůty, jejíž prodloužení je žádáno, prodlužuje se ze zákona tato lhůta o dobu, která zbývala v době podání žádosti do uplynutí původní lhůty. Pokud dojde k současnému naplnění obou podmínek podle § 36 odst. 3 daňového řádu, tj. rozhodnutí není vydáno ani oznámeno, přestože uplynula lhůta požadovaná daňovým subjektem i lhůta původně stanovená správcem daně, uplatní se přednostně právní fikce souhlasného rozhodnutí. Žádost se bude považovat za souhlasně vyřízenou. Přednost má v tomto ohledu vůle žadatele a jeho očekávání, že lhůta bude prodloužena právě po tu dobu,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

o kterou žádal (viz BAXA, Josef a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1880 s. III. díl přílohy, ISBN 978-80-7357-564-9).

46. Vzhledem k tomu, že žalovaný nerozhodl o žádosti žalobce, resp. ji nezamítl anebo nevydal rozhodnutí, kterým se povoluje prodloužení, avšak v délce nižší než bylo žádáno a vydal žalobou napadené rozhodnutí v době, kdy žalobci ještě běžela lhůta k vyjádření se na základě výzvy žalovaného k doplněnému skutkovému stavu, který vzal žalovaný za podklad svého rozhodnutí, jde nepochybně o vadu mající vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Podle soudu je třeba zdůraznit, že možnost účastníků řízení vyjadřovat se v jeho průběhu k jednotlivým skutečnostem a důkazům je jejich základním procesním právem. Tomuto právu odpovídá povinnost daňového orgánu se těmito vyjádřeními zabývat a své úvahy o nich promítat do rozhodnutí ve věci. Pokud tedy žalovaný o odvolání rozhodl, aniž by vyčkal do konce lhůty pro vyjádření, bylo toto základní procesní právo žalobci upřeno. Nelze totiž vyloučit, že by žalobce ve vyjádření například navrhl nové důkazní prostředky. V této skutečnosti tak spatřuje soud vadu řízení, která mohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé, ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
47. K žalobcem namítané nečinnosti žalovaného v průběhu daňové kontroly soud dále konstatuje, že skutečně od doby kdy správce daně vydal dne 8. 2. 2017 platební výměr, dalším úkonem žalovaného byla až výzva k prokázání skutečností ze dne 12. 6. 2019. Je sice pravdou, že žalovaný například mohl v mezidobí vyhodnocovat důkazní prostředky, nicméně určitě tak nečinil po celou dobu více než 28 měsíců. Dané ovšem ještě samo o sobě nemohlo učinit daňovou kontrolu nezákonnou, jak namítá žalobce (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5 Afs 40/2018-33). Žalobní námitka tedy není důvodná.
48. Námitkami ohledně oprávněnosti nároku žalobce na odpočet DPH podle § 79 odst. 1 zákona o DPH se zdejší soud nezabýval, neboť řízení před žalovaným bylo postiženo takovou vadou, která podstatným způsobem ovlivnila samotné napadené rozhodnutí. Vypořádání těchto námitek by proto bylo předčasné. Zároveň soud s ohledem na uvedené neprovedl žalobcem navržený důkaz výsledkem jednání obchodních společností JOPO CONSTRUCTIONS, a. s. a BUILD LINE s. r. o. a důkaz žalobcem předloženými smlouvami o dílo.
49. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud výrokem I. rozsudku napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, v němž bude podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který vyslovil soud v tomto zrušujícím rozsudku. Předmětné ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. soudu zároveň umožnilo rozhodnout bez nařízení jednání, ačkoliv žalobce nařízení jednání požadoval.
50. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 11 228 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů zástupce žalobce [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 téže vyhlášky]. Dále se přiznaná náhrada nákladů řízení skládá z částky 1 428 Kč představující 21% DPH, kterou je zástupce žalobce podle zvláštního Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

právního předpisu povinen odvést z výše vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Soud nepřiznal náhradu nákladů řízení žalobci za podanou repliku, neboť toto podání neobsahovalo žádnou pro věc zásadní právní argumentaci. Proto náklady za tyto úkony nepovažoval soud za účelně vynaložené náklady v předmětném 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 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.

Ústí nad Labem 7. prosince 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.