



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **PMP-REGIA STYL, společnost s ručením omezeným**, IČO 25007271
sídlem Osadní 1299/36, 170 00 Praha 7
zastoupena advokátem JUDr. Milanem Štětinou
sídlem Jiráskova 614/11, 470 01 Česká Lípa

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2021 č. j. 8505/21/5300-21441-712870,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 14. 5. 2019, a to: č. j. 4544243/19/2007-50522-111011, č. j. 4544583/19/2007-50522-111011, č. j. 4544659/19/2007-50522-111011, č. j. 4544729/19/2007-50522-111011, č. j. 4543118/19/2007-50522-111011, č. j. 4544948/19/2007-50522-111011, č. j. 4545039/19/2007-50522-111011, č. j. 4545124/19/2007-50522-111011 a č. j. 4543210/19/2007-50522-111011 (dále též souhrnně „*dodatečné platební výměry*“). Těmito dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „*DPH*“) za zdaňovací období leden až září 2016 v celkové výši 4 204 690 Kč a zároveň uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 840 934 Kč.

2. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 4. 2017 č. j. 702990/17/2914-60562-701780 vyplývá, že dne 11. 4. 2017 Finanční úřad pro Kraj Vysočina zahájil daňovou kontrolu žalobkyně, tehdy daňového subjektu, ohledně DPH za zdaňovací období leden až září 2016 k prověření oprávněnosti nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele SUMI SERVIS s.r.o. (dále též „*SUMI SERVIS*“).
3. Kontrolní zjištění byla sepsána ve zprávě o daňové kontrole ze dne 24. 4. 2019 č. j. 744704/19/2914-60563-701780, podle níž daňový subjekt neprokázal fakticitu uskutečnění dodání zboží. Jednalo se o dodání dřevěných třívrstevných podlah a obvodových lišt od společnosti SUMI SERVIS v celkové hodnotě základu daně 20 022 333 Kč plus DPH ve výši 4 204 690 Kč. Daňový subjekt nedoložil takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že se plnění od deklarovaného dodavatele uskutečnila podle daňových dokladů, a že deklarovaná přijetí použil v rámci svých ekonomických činností pro účely zdanitelného plnění podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*ZDPH*“). Tím daňový subjekt nedostal své důkazní povinnosti podle § 93 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „*daňový řád*“), a neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet podle § 72 a 73 ZDPH.
4. Dodatečnými platebními výměry (viz bod 1. tohoto rozsudku) správce daně doměřil daňovému subjektu na základě výsledku daňové kontroly za zdaňovací období leden až září 2016 DPH v celkové výši 4 204 690 Kč a zároveň stanovil penále v celkové výši 840 934 Kč.
5. Proti dodatečným platebním výměrům podal daňový subjekt odvolání.
6. Žalovaný požádal (č. j. 11008/20/5300-21441-712870) Generální finanční ředitelství o prodloužení lhůty stanovené v pokynu MF-5 k vyřízení odvolání proti rozhodnutí o doměření DPH o 6 měsíců. Generální finanční ředitelství žádosti vyhovělo a lhůtu prodloužilo, jak vyplývá ze stanoviska k žádosti o prodloužení lhůty k vyřízení odvolání ze dne 20. 3. 2020 (č. j. 20110/20/7100-20116-010207).
7. Podle doplnění spisového materiálu ze dne 1. 6. 2020 (č. j. 19797/20/5300-21441-712870), žalovaný uložil správci daně provést v rámci doplnění odvolacího řízení místní šetření na všech třech provozovnách daňového subjektu.
8. Písemností ze dne 15. 12. 2020 č. j. 47194/20/5300-21441-712870 (dále též „*Seznámení*“), doručenou daňovému subjektu dne 26. 12. 2020, žalovaný seznámil daňový subjekt se skutečnostmi zjištěnými v doplněném řízení a zároveň jej vyzval k možnosti vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v odvolacím řízení ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení Seznámení. Daňový subjekt opakovaně žádal o prodloužení lhůty k vyjádření, což je popsáno ve vypořádání prvního žalobního bodu.
9. Napadeným rozhodnutím (ze dne 10. 3. 2021 č. j. 8505/21/5300-21441-712870) žalovaný zamítl podané odvolání a dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění konstatoval, že poté, co správce daně řádně přenesl důkazní břemeno na daňový subjekt sdělením důvodných pochybností ohledně šetřených plnění údajně přijatých od společnosti SUMI SERVIS, daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal předmět a rozsah sporných plnění, i jejich faktické uskutečnění. Předložil pouze formální důkazní prostředky, a to dodací listy a příjmové a výdajové pokladní doklady, na nichž (stejně jako v případě již předložených daňových dokladů) absentuje konkrétně vymezený předmět plnění. K jednoznačné specifikaci předmětu a rozsahu plnění nepřispěl ani výslech

svědka jednatele společnosti SUMI SERVIS, jeho výpověď byla obecná, místy vnitřně rozporná. V důsledku neprokázaného předmětu a rozsahu deklarovaných přijatých plnění od společnosti SUMI SERVIS nebylo možné osvědčit za důkaz o použití šetřených plnění v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu předloženou skladovou evidenci. Tato skladová evidence obsahuje odkazy na konkrétní plnění na výstupu pouze v několika málo případech (712,26 m² podlah a 569,88 m obvodových lišt). V ostatních případech tvrzeného vyskladnění, a to jednak způsobem „S“, tj. vlastní spotřeba (2829 m² podlah a 2023,6 m obvodových lišt) a jednak způsobem „K“, tj. pro odběratele Skanska a.s. (8391,74 m² podlah a 8315,5 m obvodových lišt), skladová evidence není způsobilá prokázat vazbu mezi plněními na vstupu a na výstupu. U vyskladnění způsobem „S“ daňový subjekt deklaruje vyskladnění předmětných podlah a obvodových lišt za účelem vlastní spotřeby, kterou chtěl prokázat místními šetřeními na jeho třech provozovnách. Žalovaný návrhu vyhověl, přesto místními šetřeními nebylo deklarované vyskladnění potvrzeno. U vyskladnění způsobem „K“ absentují odkazy na konkrétní vydané daňové doklady. K hotovostním platbám deklarujícím částku překračující 24 milionů Kč za šetřená plnění neexistuje průkazná auditní stopa. Za této situace, kdy daňový subjekt nedisponuje odpovídajícími důkazními prostředky, kterými by prokázal svá tvrzení, nemohl být v dobré víře, že v případě potřeby dostojí své důkazní povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Je to totiž daňový subjekt, kdo je povinen zajistit důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňových dokladech. Tudíž daňový subjekt ve vztahu k šetřeními přijatým plněním od dodavatele SUMI SERVIS neprokázal splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH.

10. Proti napadenému rozhodnutí brojí žalobkyně podanou žalobou. Vznesené námitky lze rozdělit do následujících žalobních bodů:
11. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno dříve, než jí uplynula zákonná lhůta k vyjádření, byla tím zkrácena na právu vyjádřit se a navrhnout důkazy. Žalovaný v rámci odvolacího řízení prováděl dokazování a podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni sdělením ze dne 16. 12. 2020, doručeným dne 26. 12. 2020, s výsledkem hodnocení nových důkazů a stanovil jí lhůtu k vyjádření a k navržení dalších důkazů. Stanovená lhůta měla skončit dne 11. 1. 2021. Žalobkyně žádala celkem čtyřmi žádostmi o prodloužení lhůty, které byly kladně odsouhlaseny žalovaným a lhůta jí byla prodloužena do 17. 2. 2021. Následovaly další dvě žádosti, které žalovaný zamítl. První z nich byla podána dne 16. 2. 2021, což je jeden den před vypršením prodloužené lhůty odsouhlasené žalovaným, přičemž bylo žádáno o prodloužení do 3. 3. 2021 (dále též „žádost č. 5“). Druhá z nich byla podána dne 2. 3. 2021, což je den před uplynutím lhůty prodloužené podle předchozí žádosti č. 5, přičemž bylo žádáno o prodloužení do 24. 3. 2021 (dále též „žádost č. 6“). Rozhodnutí o zamítnutí žádosti č. 5 a 6 byla sice vydána před uplynutím prodloužených lhůt, doručena žalobkyni však byla až dne 11. 3. 2021. Žádost č. 5 tak došlo konkludentně k prodloužení lhůty do 3. 3. 2021 a až žádost č. 6 byla fakticky zamítnuta. Až u žádosti č. 6 nastal postup podle § 36 odst. 3 daňového řádu, tj. že běh lhůty končí uplynutím tolika dnů od doručení zamítavého rozhodnutí, kolik jich zbývalo v den podání poslední žádosti. Lhůta pro vyjádření žalobkyně tak měla uplynout až 12. 3. 2021, přesto napadené rozhodnutí je ze dne 10. 3. 2021, tedy před uplynutím lhůty, v rozporu s poskytnutým poučením. Žalovaný tímto nesprávným procesním postupem porušil základní zásady správy daní podle daňového řádu, a to zásady podle § 5 odst. 1, § 6 odst. 3 a § 7 odst. 1, dále porušil § 111 odst. 2 ve spojení s § 115 odst. 2 až 4 daňového řádu, jakož i ústavně zaručená práva žalobkyně podle čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a podle č. 2

odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný neměl v úmyslu čekat na vyjádření žalobkyně, natož jej komplexně posoudit, když ve stejný okamžik zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty dokončil napadené rozhodnutí. Podle metadat PDF souboru napadeného rozhodnutí je zřejmé, že bylo fakticky dokončeno již dne 5. 3. 2021.

12. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně uvádí, že postup žalovaného byl obstrukční, rozporný s pokynem MF-5 č. j. MF-21968/2015/39, který orgánům finanční správy stanovuje lhůty pro jednotlivé úkony. Pro rozhodnutí o odvolání je stanovena lhůta 6 měsíců. Žalovaný si požádal o prodloužení lhůty, v prodloužené lhůtě, tj. do 1. 10. 2020 měl rozhodnout, rozhodl však až dne 11. 3. 2021.
13. *Ve třetím žalobním bodu* žalobkyně tvrdí, že žalovaný nesprávně a nedůvodně hodnotil důkazy, které jsou naopak logické a vysvětlují počínání žalobkyně. Vysvětlení a doložení důvodu postupného převážně vlastního odvozu materiálu bylo v souvislosti s postupným odběrem podle potřeby; dále ekonomika odvozu znamená, že vždy po cestě na zakázky či na sklad do České Lípy se obešla bez fakticky dalších dopravních a finančních nákladů.; veškerý materiál byl doložen k použití na zakázky podle potvrzení společnosti Skanska a.s., či na vzorkování podlahy, popř. rozdělení na vzorky, drobný prodej a doložení zbytku materiálu ve skladu; doložení skutečnosti. Dále konstatuje, že dodavatel SUMI SERVIS je stabilním a dlouhodobým dodavatelem.
14. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě ji navrhl jako nedůvodnou zamítnout. *K prvnímu žalobnímu bodu* uvedl, že v daném případě se jedná toliko o marginální procesní pochybení tím, že napadené rozhodnutí bylo vydáno ve stejný den, v němž bylo doručeno rozhodnutí o zamítnutí žádosti ze dne 16. 2. 2021 (žádost č. 5), tedy o pouhý jeden den dříve, než měla uplynout lhůta k vyjádření se prodloužená ve smyslu § 36 odst. 3 daňového řádu. Ze strany žalobkyně přitom docházelo ke zjevnému obstrukčnímu chování. Žalobkyně vždy poslední či předposlední den stanovené lhůty podávala žádost o její prodloužení. Při případném dalším obstrukčním chování žalobkyně, stále podávající v poslední či předposlední den lhůty žádost o její prodloužení, by tak mohlo teoreticky dojít k situaci, kdy by lhůta nemohla být ukončena nikdy. Z doručenek písemností vydaných žalovaným by se nadto dalo usuzovat, že sám zástupce žalobkyně se cíleně do své datové schránky nepřihlašoval při nejbližším možném termínu právě za účelem maření správy daní, neboť v průběhu doručovacích lhůt činil elektronická podání prostřednictvím aplikace EPO, v nichž žádal opakovaně prodloužení lhůty. Žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2015 č. j. 4 Afs 219/2014-31, či rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2014 č. j. 31 Af 1/2013-9, které řešily obdobnou věc. Žalovaný uvedl v rozhodnutích ze dne 26. 2. 2021 a 5. 3. 2021, že činnost účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence, patřila mezi výjimky zmiňované v usneseních vlády o přijetí krizového opatření v roce 2021. Od 1. 3. 2021 nicméně nebyl zakázán výkon činnosti v místě podnikání klienta či jinde mimo provozovnu a rovněž nebyla zakázána realizace předání dokumentace a podkladů. Nadto žalobkyně měla stále možnost se spojit se svým zástupcem např. prostřednictvím videokonference. Žalobkyně měla fakticky pro vyjádření se a případné navržení důkazů přibližně 2,5 měsíce, přesto žádné věcné vyjádření neučinila, pouze opakovaně žádala o prodloužení lhůty s obdobným odůvodněním. Ve světle těchto skutečností nelze považovat procesní pochybení žalovaného za natolik zásadní, aby ovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí.
15. *Ke druhému žalobnímu bodu* žalovaný konstatoval, že ze spisového materiálu vyplývá, že v průběhu odvolacího řízení bylo v rámci dokazování prováděno více časově náročných

úkonů, přičemž některé byly realizovány prostřednictvím dožadání správce daně. Z tohoto důvodu došlo k vydání Seznámení až po termínu 1. 10. 2020, a sice dne 16. 12. 2020. Sama žalobkyně se posléze dopustila obstrukčního chování, když opakovaně žádala o prodloužení lhůty k vyjádření se. Nadto daňový subjekt je oprávněn podat nejbližší nadřízenému správci daně podnět na ochranu před nečinností správce daně ve smyslu § 38 daňového řádu, má-li za to, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů. Ačkoli žalovaný připouští, že vydal Seznámení a následně i napadené rozhodnutí s časovou prodlevou, žalobkyně po dobu odvolacího řízení nikterak nenamítala nečinnost žalovaného, naopak žádala o zdrženlivost žalovaného, co se týče vydání napadeného rozhodnutí. Postup žalovaného zjevně za obstrukční nepovažovala.

16. *Ke třetímu žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že se jedná o prostý nesouhlas s hodnocením důkazních prostředků. Žalobkyně věcně neargumentuje a jen uvádí, že dříve předložené důkazy jsou logické a vysvětlují její počínání. Žalovaný proto odkazuje na své závěry uvedené v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně neusnesla své důkazní břemeno stran faktického uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatele SUMI SERVIS, jejich předmětu a rozsahu a využití v rámci ekonomické činnosti.
17. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
18. Soud rozhodl o věci samé bez nařízení jednání, jelikož žalovaný s takovým vyřízením věci výslovně souhlasil, žalobkyně se ve lhůtě stanovené soudem nevyjádřila, souhlasila proto konkludentně (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud neshledal žalobu důvodnou.
19. Soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění.
20. 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.*
21. 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.*
22. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*
23. 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.*

24. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 *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.*
25. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 *lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší než 15 dnů a lze ji prodloužit. Žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*
26. *V prvním žalobním bodu žalobkyně namítá, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí dříve, než uplynula žalobkyni lhůta k vyjádření a navrzení dalších důkazů, čímž jí zkrátil na právech.*
27. Soud ze správního spisu ověřil, že Seznámením (ze dne 15. 12. 2020 č. j. 47194/20/5300-21441-712870), doručeným žalobkyni dne 26. 12. 2020 žalovaný seznámil žalobkyni se skutečnostmi zjištěnými v rámci doplnění odvolacího řízení a zároveň ji vyzval k možnosti vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení Seznámení. Lhůta k vyjádření měla uplynout dne 11. 1. 2021.
28. Žadostí ze dne 11. 1. 2021 (v poslední den lhůty) požádala žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření s odůvodněním časové tísně způsobené vánočními svátky 2020 a epidemickou situací ovlivňující možnost osobního jednání tehdejšího zástupce s žalobkyní (dále též „žádost č. 1“). Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2021 č. j. 1919/21/5300-21441-712870, vydaným dne 19. 1. 2021 a doručeným dne 21. 1. 2021, žalovaný vyhověl žádosti č. 1 a prodloužil lhůtu do 25. 1. 2021.
29. Dne 25. 1. 2021 (v poslední den lhůty) žalobkyně v pořadí druhou žádostí požádala o prodloužení lhůty do dne 1. 2. 2021 z důvodu přetrvávající epidemické situace a nemožnosti dřívějšího jednání tehdejšího zástupce s žalobkyní (dále též „žádost č. 2“). Rozhodnutím ze dne 28. 1. 2021 č. j. 3522/21/5300-21441-712870, vydaným dne 29. 1. 2021 a doručeným dne 8. 2. 2021, žalovaný prodloužil lhůtu k vyjádření do dne 1. 2. 2021.
30. Dne 1. 2. 2021 (v poslední den lhůty) žalobkyně prostřednictvím třetí žádosti požádala o prodloužení lhůty do dne 10. 2. 2021 s tvrzením, že žalobkyně i její zástupce, daňový poradce, mají na základě rozhodnutí vlády (usnesení vlády č. 57 a č. 78 z roku 2021) zakázán výkon činnosti prostřednictvím vlastní provozovny (dále též „žádost č. 3“). Rozhodnutím ze dne 5. 2. 2021 č. j. 4640/21/5300-21441-712870, vydaným dne 8. 2. 2021 a doručeným dne 17. 2. 2021, žalovaný prodloužil lhůtu do dne 10. 2. 2021.
31. Dne 9. 2. 2021 (v předposlední den lhůty) požádala žalobkyně v pořadí čtvrtou žádostí o prodloužení lhůty do dne 17. 2. 2021 s totožným odůvodněním jako v případě žádosti předchozí (dále též „žádost č. 4“). Žalovaný o této žádosti nerozhodl, lhůta byla proto prodloužena konkludentně do 17. 2. 2021 v souladu s § 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*).
32. Žádostí č. 5 (ze dne 16. 2. 2021) žádala žalobkyně o prodloužení lhůty do dne 3. 3. 2021, a to ze stejných důvodů jako u přechozích žádostí č. 3 a 4. Rozhodnutím ze dne 26. 2. 2021 č. j. 7333/21/5300-21441-712870, vydaným dne 1. 3. 2021, žalovaný žádost č. 5 zamítl. Žalovaný žádosti nevyhověl s ohledem na blížící se prekluzivní lhůtu a současně na skutečnost, že již byl poskytnut dostatečný časový prostor k vyjádření se a případnému navrzení nových důkazních prostředků, i vzhledem ke skutečnosti, že dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nebylo nikterak rozsáhlé. Doplnil, že výkon činnosti účetních poradců,

vedení účetnictví, vedení daňové evidence ve vlastních provozovnách, patří mezi výjimky ze zákazu maloobchodního prodeje a poskytování služeb v provozovnách podle usnesení vlády č. 126 ze dne 14. 2. 2021, nadto se spolu mohli spojit telefonicky či prostřednictvím videokonference. Rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 11. 3. 2021.

33. Žádostí č. 6 (ze dne 2. 3. 2021) požádala žalobkyně o prodloužení lhůty do 24. 3. 2021. Za důvod uvedla epidemickou situaci a související usnesení vlády týkající se poskytování služeb v provozovnách. Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 3. 2021 č. j. 8076/21/5300-21441-712870 vydaným dne 8. 3. 2021 a doručeným dne 11. 3. 2021, žádost č. 6 zamítl s obdobným odůvodněním jako v případě odůvodnění zamítnutí žádosti č. 5.
34. Napadené rozhodnutí bylo elektronicky podepsáno dne 10. 3. 2021, vydáno dne 11. 3. 2021 a doručeno do datové schránky tehdejšího zástupce žalobkyně fikcí dne 21. 3. 2021.
35. Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný nevyčkal, až budou rozhodnutí o zamítnutí žádosti č. 5 a č. 6 o prodloužení lhůty k vyjádření doručena žalobkyni.
36. Podle § 36 odst. 3 věty druhé *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.* Žalobkyni byla na základě žádosti č. 4 prodloužena lhůta k vyjádření do 17. 2. 2021. Žádostí č. 5 (ze dne 16. 2. 2021) žalobkyně požádala o prodloužení lhůty do 3. 3. 2021. Rozhodnutí ze dne 26. 2. 2021 č. j. 7333/21/5300-21441-712870, vydané dne 1. 3. 2021, jímž žalovaný zamítl žádost č. 5, bylo žalobkyni doručeno dne 11. 3. 2021, tedy po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno. Žalobkyni tak lhůta k vyjádření skončila v souladu s § 36 odst. 3 věty druhé daňového řádu uplynutím takového počtu dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty, tj. uplynutím jednoho dne (stanovená lhůta do 17. 2. 2023, žádost č. 5 podána 16. 2. 2021), tedy dnem 12. 3. 2021. Mezi účastníky řízení není den uplynutí lhůty pro vyjádření (tj. den 12. 3. 2021) předmětem sporu. Žalobkyně se tedy mohla ke všem důkazům a skutečnostem vyjádřit ještě dne 12. 3. 2021, fakticky však žalobkyně tuto možnost neměla, neboť již dne 11. 3. 2021 bylo vydáno napadené rozhodnutí. Soud shledal za irrelevantní námitku žalobkyně ohledně dokončení rozhodnutí dne 5. 3. 2021, neboť ze správního spisu jasně vyplývá, že rozhodnutí bylo elektronicky podepsáno dne 10. 3. 2021 a vydáno dne 11. 3. 2021. Pro úplnost soud dodává, že se na žádost č. 5 nevztahuje § 36 odst. 3 věta první daňového řádu, neboť rozhodnutí o zamítnutí žádosti č. 5 bylo vydáno před uplynutím doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena. Žádost č. 6 (o prodloužení lhůty do 24. 3. 2021) byla žalobkyní podána až dne 2. 3. 2021, tedy po uplynutí stanovené lhůty; žalovaný o ní rozhodl dne 5. 3. 2021 pod č. j. 8076/21/5300-21441-712870, vydaným dne 8. 3. 2021, a doručeným žalobkyni dne 11. 3. 2021.
37. Mezi účastníky není sporné, že lhůta pro vyjádření žalobkyni uplynula dnem 12. 3. 2021, přičemž napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 11. 3. 2021. Žalovaný toto své pochybení výslovně připouští, uvádí však, že se jedná o marginální pochybení, které nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud se s argumentací žalovaného ztotožňuje.
38. Soud se zabýval proto otázkou, zda pochybení žalovaného bylo takového charakteru, že by bylo nutné napadené rozhodnutí zrušit. S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 16. 6. 2010 č. j. 5 As 60/2009-163) je totiž nutné vždy zkoumat míru procesního pochybení s ohledem na složitost předmětu řízení. Soud je přesvědčený, že toto dílčí pochybení žalovaného nezpůsobuje nutnost zrušení napadeného rozhodnutí. Soud po

prostudování předloženého spisového materiálu shledal, že postup žalobkyně v průběhu odvolacího řízení vedeného žalovaným byl totiž zjevně účelový. V průběhu daňového řízení měla žalobkyně dostatečný prostor pro seznámení se s podklady rozhodnutí, případně pro navržení dalších důkazů. O výsledcích provedení dokazování v průběhu odvolacího řízení žalovaný informoval žalobkyni již Seznámením (ze dne 15. 12. 2020 č. j. 47194/20/5300-21441-712870, doručeným tehdejšímu zástupci žalobkyně dne 26. 12. 2020), kterým ji zároveň vyzval k vyjádření. Lhůta k vyjádření k podkladům byla žalobkyni k jejím žádostem opakovaně 4x prodloužována, přičemž žalobkyně podávala žádosti o prodloužení lhůty vždy poslední, případně předposlední den lhůty. Žalobkyně odůvodňovala žádosti vždy s odkazem na epidemickou situaci a nemožnost osobního kontaktu se svým zástupcem. Na základě takto poskytnutého odůvodnění žalovaný v souladu se zásadou vstřícnosti podle § 6 odst. 4 daňového řádu žádostem žalobkyně č. 1, č. 2 a č. 3 vyhověl (rozhodnutími ze dne 18. 1. 2021 č. j. 1919/21/5300-21441-712870, ze dne 28. 1. 2021 č. j. 3522/21/5300-21441-712870, a ze dne 5. 2. 2021 č. j. 4640/21/5300-21441-712870). Na základě žádosti č. 4 pak byla lhůta prodloužena konkludentně podle § 36 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně i následně v žádosti č. 5 setrvala na své argumentaci ohledně nemožnosti kontaktu se svým zástupcem, shodně jako v žádosti č. 3 a 4 uvedla, že její zástupce jakožto daňový poradce má zejména usneseními vlády č. 57 a 78 z roku 2021 zakázaný výkon činnosti prostřednictvím vlastní provozovny. Takové odůvodnění je nutné považovat za účelové, neboť jak upozornil žalovaný v rozhodnutí ze dne 26. 2. 2021 č. j. 7333/21/5300-21441-712870, jímž zamítl žádost č. 5, výkon činnosti daňových poradců patřil mezi výjimky ze zákazu maloobchodního prodeje a poskytování služeb v provozovnách [viz čl. I. bod 1 písm. v) žalobkyní odkazovaných usnesení vlády č. 57 ze dne 22. 1. 2021 a č. 78 ze dne 28. 1. 2021, dále pak též usnesení vlády č. 126 ze dne 14. 2. 2021 a č. 197 ze dne 26. 2. 2021]. Nadto nic nebránilo žalobkyni, aby se se svým zástupcem spojila prostřednictvím komunikačních prostředků na dálku, jak upozornil již žalovaný v rozhodnutích o zamítnutí žádostí č. 5 a 6.

39. Důvodem pro prodloužení lhůty mohou být podle ustanovení § 36 odst. 1 daňového řádu pouze okolnosti závažného charakteru. Opakovaná žádost opírající se o účelové tvrzení o nemožnosti kontaktu se zástupcem nemohla být zjevně úspěšná, přičemž tato skutečnost musela být žalobkyni zřejmá. Pokud by soud tuto argumentaci uznal za správnou, aproboval by jednání, kterým se žalobkyně účelově snažila prodloužit daňové řízení. Účelovost jednání žalobkyně plyne i ze skutečnosti, že podle doručenek některých rozhodnutí žalovaného se zástupce žalobkyně přihlašoval do datové schránky až s koncem běhu doručovací lhůty podle § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, přičemž v mezidobí mezi odesláním rozhodnutí do datové schránky a jeho doručením zástupce žalobkyně podával žádosti o prodloužení lhůty prostřednictvím systému EPO (např. rozhodnutí ze dne 26. 2. 2021 č. j. 7333/21/5300-21441-712870, jímž byla zamítnuta žádost č. 5, bylo žalovaným odesláno do datové schránky zástupce žalobkyně dne 1. 3. 2021, doručeno bylo až přihlášením dne 11. 3. 2021, přitom v mezidobí dne 2. 3. 2021 zástupce podal žádost č. 6; nebo rozhodnutí ze dne 5. 2. 2021 č. j. 4640/21/5300-21441-712870, jímž žalovaný prodloužil lhůtu na základě žádosti č. 3, žalovaný odeslal do datové schránky zástupce žalobkyně dne 8. 2. 2021, ale doručeno bylo až přihlášením oprávněné osoby dne 17. 2. 2021, přesto v mezidobí dne 9. 2. 2021 byla podána žádost č. 4; anebo rozhodnutí ze dne 28. 1. 2021 č. j. 3522/21/5300-21441-712870, kterým byla prodloužena lhůta na základě žádosti č. 2, bylo žalovaným odesláno do datové schránky zástupce žalobkyně dne 29. 1. 2021, doručeno bylo přihlášením oprávněnou osobou dne 8. 2. 2021,

přičemž v mezidobí dne 1. 2. 2021 byla podána žádost č. 3). V kontextu s dalšími výše uvedenými skutečnostmi se i toto jednání žalobkyně, resp. jejího zástupce, jeví jako účelové.

40. Soud s ohledem na shora podrobně popsané účelové jednání žalobkyně činěné se zjevným cílem prodloužení daňového řízení shledal, že pochybení žalovaného nebylo takové charakteru, aby bylo důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Uvedený závěr soudu je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 26. 2. 2015 č. j. 4 Afs 219/2014-31, se Nejvyšší správní soud zabýval obdobným pochybením žalovaného, jenž nevyčkal doručení rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty (dne 29. 10. 2012) a vydal rozhodnutí ve věci (dne 19. 10. 2012), přičemž neshledal toto pochybení tak závažným, aby odůvodňovalo zrušení rozhodnutí, právě s ohledem na účelovost jednání daňového subjektu v daňovém řízení.
41. Soud proto konstatuje, že ačkoli žalovaný svým postupem zjevně pochybil, což nesporně, a vydal napadené rozhodnutí dříve, než bylo doručeno rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty, není tento chybný postup žalovaného vzhledem k počínání žalobkyně v průběhu daňového řízení důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Porušení základních zásad správy daní podle daňového řádu, a to zásad podle § 5 odst. 1, § 6 odst. 3 a § 7 odst. 1, dále § 111 odst. 2 ve spojení s § 115 odst. 2 až 4 daňového řádu, jakož i ústavně zaručených práv, se žalobkyně nemůže v právě projednávaném případě proto úspěšně dovolávat. První žalobní bod neshledal soud důvodný.
42. *Ke druhému žalobnímu bodu* soud uvádí, že lhůta 6 měsíců pro vydání rozhodnutí o odvolání stanovená pokynem č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní č. j. MF-21968/2015/39, nepředstavuje zákonný mantinel délky odvolacího řízení, nýbrž toliko správní praxi orgánů finanční správy založenou interním pokynem. Domnívala-li se žalobkyně, že žalovaný postupoval v rozporu s takto nastavenou praxí, mohla uplatnit podnět k ochraně proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu (případně se následně domáhat ochrany proti nečinnosti orgánu finanční správy žalobou podle § 79 a násl. s. ř. s.). Ze správního spisu však nevyplývá, že by žalobkyně v průběhu odvolacího řízení prostředky k ochraně proti nečinnosti žalovaného využila. Naopak je z doloženého spisového materiálu zřejmá snaha žalobkyně o prodloužování daňového řízení tím, že opakovaně žádala o prodloužení lhůty k vyjádření se (a to vždy poslední, příp. předposlední, den lhůty s obdobným odůvodněním, jak bylo rozvedeno shora při vypořádání prvního žalobního bodu). Z hlediska zákonnosti délky řízení proto nelze žalovanému ničeho vytknout, postupoval co do délky daňového řízení v limitech § 148 daňového řádu. Druhý žalobní bod není důvodný.
43. Soud neshledal důvodným ani *třetí žalobní bod*. Soud uvádí, že v řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005 č. j. 7 Afs 104/2004-54). Ve třetím žalobním bodu žalobkyně velmi obecně namítá, že žalovaný nesprávně a nedůvodně hodnotil důkazy, které jsou naopak logické a vysvětlují její počínání. Žalobkyně toto své obecné tvrzení specifikovala pouze tímto odkazem: „- *Vysvětlení a doložení důvodu postupného převážně vlastního odvozu materiálu a to v souvislosti s postupným odběrem dle potřeby – použití materiálu na zakázkách a nikoliv na sklad. - Vysvětlení ekonomiky odvozu /vždy po cestě na zakázky či na sklad do České Lípy/, tj. fakticky bez dalších dopravních a finančních nákladů. - Doložení použití veškerého materiálu na: a)zakázky (viz potvrzení SKANSKA a.s.) b)na vzorkování podlahy, kdy vzorkové prodejny přesahují výměrou doloženou spotřebu c)použití – rozdělení na vzory d)drobný prodej f)doložení zbytku materiálu ve skladu. -*

Doložení skutečnosti, že dodavatel je stabilním a dlouhodobým dodavatelem a to jak před těmito zakázkami, tak i po nich do současné doby.“ Žalobkyně již ale neuvádí, z jakých konkrétních důkazů by měly uvedené skutečnosti vyplývat, resp. jaké konkrétní důkazy žalovaný nesprávně hodnotil, a jaké konkrétní důkazy vysvětlují její počínání. Žalobkyně se omezila na pouhou zmínku o vysvětlení a doložení jednotlivých skutečností, aniž by jakkoli konkretizovala, jaké podklady tyto skutečnosti dokazují. Takto zvolená obecná argumentace žalobkyně předurčuje i rozsah vypořádání soudem. Soud je povinen vypořádat jednotlivé žalobní body, aby nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, není ale povinen na základě vágních odkazů žalobní body či podpůrné argumenty dohledávat ve spisech či v zaslaných dokumentech. Opačný postup by porušoval popsanou dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.). Soud ověřil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí, a to pod body [23] až [42], se podrobně zabýval šetřenými plněními, jejich faktickým uskutečněním, předmětem a rozsahem, v rámci čehož se zabýval i skutečnostmi souvisejícími s odvozem a použitím předmětného materiálu. Podle soudu žalovaný přihlédl ke všem rozhodným skutečnostem a provedené důkazy hodnotil samostatně i ve vzájemné souvislosti. Obecné námitky žalobkyně o nesprávném hodnocení důkazů, kdy žalobkyně ani neuvádí, které konkrétní důkazy žalovaný podle ní nesprávně hodnotil, nemůže obstát. Třetí žalobní bod je nedůvodný.

44. Na základě uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
45. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení:

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

Praha 18. července 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu