



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2022, č. j. 38131/22/5300-22441-709739,

takto:

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 10. 2022, č. j. 38131/22/5300-22441-709739, se **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 (ve znění jejího doplnění) podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2022, č. j. 38131/22/5300-22441-709739, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 2. 2017, č. j. 270399/17/2504-50521-502873, (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též jen „daň“) za období od 30. 6. 2016 do 30. 6. 2016 ve výši nadměrného odpočtu daně 126 008 Kč. Žalobce současně požadoval, aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení.
2. Napadeným rozhodnutím rozhodl žalovaný o odvolání žalobce opakovaně, když jeho první rozhodnutí vydané v odvolacím řízení ze dne 8. 8. 2019, č. j. 29954/19/5300-21445-709739, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(dále jen „první rozhodnutí“) bylo soudem zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, a to rozsudkem ze dne 7. 12. 2021, č. j. 16 Af 13/2019-59, (dále jen „první rozsudek“).

Žaloba

3. V žalobě žalobce především namítal prekluzi práva vyměřit daň z přidané hodnoty za měsíc červen 2016. Důvodem zániku tohoto práva je dle žalobce skutečnost, že žalovaný vydal své první rozhodnutí ve věci krátce před uplynutím prekluzivní lhůty (22. 8. 2019) při nedodržení základních zásad daných zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“), a to právě především za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Tento svůj závěr opřel žalobce o odůvodnění prvního rozsudku, jehož adekvátní část v žalobě citoval, a podle něhož důvodem kasace prvního rozhodnutí bylo pochybení žalovaného, který vydal první rozhodnutí v době, kdy dosud žalobci neuplynula lhůta k vyjádření se na základě výzvy žalovaného k doplněnému skutkovému stavu, který vzal žalovaný za podklad prvního rozhodnutí. Na podporu svého závěru odkázal žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu (konkrétně rozsudky č. j. 4 Afs 54/2015-21 a č. j. 2 Afs 239/2017-29). Žalobce tak má za to, že prekluzivní lhůta uplynula 14 dní po vyhlášení prvního rozsudku, tedy 21. 12. 2021.
4. Ve vztahu k uvedené námitce prekluze žalobce dále uvedl, že žalovaný jakožto odvolací orgán změnil důvody, pro které nebyl žalobci uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a přitom neprovedl navržené důkazy výsledky svědků za účelem zjištění rozhodných skutečností. I tento postup žalovaného svědčí o úmyslu žalovaného pravomocně rozhodnout ve věci před uplynutím prekluzivní lhůty.
5. Žalobce dále namítal, že daňové orgány postupovaly v rozporu s § 104 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) ve znění účinném od 30. 6. 2016. Dle žalobce totiž správce daně neměl v případě tří daňových dokladů (z nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH o měsíc, resp. dva měsíce, dříve) oprávnění vyměřovat nebo doměřovat daň z přidané hodnoty, ale měl pouze možnost předepsat úrok z prodlení.
6. Žalobce dále namítal nesprávné hodnocení důkazů provedených žalovaným v dalším řízení, když z výpovědi svědků vyplynulo, že k poskytování zdanitelného plnění začalo docházet již přede dnem 30. 6. 2016 a plnění měla charakter dlouhodobého majetku. Dle žalobce jsou předmětné zaplacené zálohy na dlouhodobý hmotný majetek součástí jeho obchodního majetku, a to podle § 7b odst. 1 písm. b) a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a dle § 4 odst. 4 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, když žalobní námitky prakticky korespondují s námitkami odvolacími, které žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal. K namítané prekluzi žalovaný poukázal na povinnost (i správních soudů) přihlížet k zániku práva vyměřit nebo doměřit daň z moci úřední. Soud tedy před vydáním prvního rozsudku musel posuzovat i prekluzi práva státu stanovit daň. Soud v prvním rozsudku prekluzi nezkonstatoval. V souladu s argumentem ex silentio lze dle žalovaného dospět k závěru, že prekluze práva státu stanovit daň v daném případě nenastala. Pokud by soud prekluzi shledal, zrušil by předchozí rozhodnutí o odvolání bez dalšího, tj. aniž by musel konstatovat shora uvedené procesní pochybení, neboť posouzení prekluze má vždy přednost, resp. postrádalo by smyslu vracet žalovanému věc k dalšímu řízení se závazným právním názorem stran procesního pochybení, byla-li by daná věc (daň) prekludovaná. V případě shledání prekluze by tak zdejší soud věc žalovanému vrátil se zkonstatováním prekluze a se závazným právním názorem, necht' žalovaný postupuje dle § 111 odst. 6 daňového řádu.
8. Žalovaný dále uvedl, že plně vyhověl právnímu názoru soudu vyjádřeném v prvním rozsudku, s nímž se ztotožnil a nepodal proti němu kasační stížnost. Dle žalovaného je třeba rozlišovat, zda odvolací orgán postupoval účelově, či zda procesně pochybil. V prvním případě absentuje

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

účinek presumovaný § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu v podobě prodloužení lhůty pro stanovení daně, zatímco ve druhém případě nikoli. V dané věci žalovaný skutečně procesně pochybil. Tvzení žalobce o účelovosti tohoto pochybení z důvodu blížící se prekluze práva státu stanovit daň je dle názoru žalovaného pouhá spekulace. Žalovaný dále zdůraznil princip presumpce správnosti individuálních správních aktů a procesního postupu při jejich vydání a konstatoval, že lhůta pro stanovení daně byla v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu vydáním prvního rozhodnutí o odvolání o rok prodloužena, a uplynula tak až dne 25. 11. 2022, a to přesto, že soud shledal první rozhodnutí o odvolání nezákonným. K této námitce žalovaný závěrem poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2021, č. j. 5 Afs 154/2020-24, z něhož zdůraznil závěr, že „*pokud vehementní procesní aktivita daňového subjektu (zde žalobce) neustále přibližuje okamžik marného uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, tím spíše (a minori ad maius) nelze spatřovat účelovost vydání rozhodnutí o stanovení daně na sklonku lhůty pro stanovení daně*“.

9. K námitce žalobce, že daňové orgány měly postupovat dle § 104 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. neměly oprávnění vyměřovat daň z přidané hodnoty, ale měly pouze možnost předepsat úrok z prodlení, žalovaný konstatoval, že zmiňované zákonné ustanovení dopadá pouze na situace, kdy plátce daně z přidané hodnoty uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil tím tak v tomto zdaňovacím období daň. V takovém případě daňové orgány skutečně daň za zdaňovací období, v němž měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale uplatní úrok z prodlení. V posuzovaném případě však měl žalobce, který se stal plátcem daně z přidané hodnoty k datu 30. 6. 2016, povinnost přijmout zde řešená zdanitelná plnění toliko v režimu přenesení daňové povinnosti. Ani v jiném zdaňovacím období mu tedy nevznikl vratitelný nárok na odpočet daně, neboť v režimu přenesení daňové povinnosti k uplatněnému nároku na odpočet daně za splnění podmínek daných v § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty náleží ve stejné výši daňová povinnost, který byl uveden pouze v dřívějších zdaňovacích obdobích, než za která mohl být uplatněn.
10. K nesprávnému hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že z provedených svědeckých výpovědí jednatelem dodavatelů žalobce nevyplývalo, že k poskytování zdanitelných plnění začalo docházet již před datem 30. 6. 2016, a žalobce tak neunesl své důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení, že plnění měla charakter dlouhodobého majetku. Slyšení svědci si buď bližší termín zahájení prací nepamatovali, uvedli data pozdější, či sice potvrdili zahájení prací v červnu 2016, avšak z jejich svědeckých výpovědí ve vazbě na ostatní předložené důkazy vyplývalo, že v červnu 2016 nedošlo k předání alespoň některé části zdanitelného plnění, které se ke dni, kdy se žalobce stal plátcem daně z přidané hodnoty, tj. ke dni 30. 6. 2016, stalo součástí jeho obchodního majetku tak, jak ukládá § 79 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Replika žalobce

11. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, v níž zopakoval svou žalobní argumentaci, znovu kladl důraz na svůj názor o prekluzi, a trval na tom, že žalovaný postupoval účelově. Dále pro podporu svého názoru na vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z předmětných zálohových plateb poukázal na „obdobný“ případ, zveřejněný Finanční správou České republiky na jejích webových stránkách, týkající se režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví a záloh.

Duplika žalovaného

12. Žalovaný reagoval duplikou na žalobcův poukaz v replice, kdy jiný případ žalobce shledal obdobným jako je právě projednávaný případ. Žalovaný uvedl, že zveřejněný případ na žalobce nedopadá. Jednak se v odkazovaném případě jednalo o obchodní vztahy mezi plátcem daně z přidané hodnoty, přičemž žalobce v době, kdy byly zálohové faktury vystaveny, plátcem daně z přidané hodnoty nebyl. A jednak v daném případě nedošlo k uskutečnění zdanitelných plnění, resp. žalobce neprokázal, že zálohové platby, z nichž žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně, byly poskytnuty

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v souvislosti s přijatými plněními, která by nastala přede dnem, kdy se žalobce stal plátcem daně z přidané hodnoty.

Posouzení věci soudem

13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „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 přezkoumává 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.
 14. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili.
 15. Dříve než soud přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí z hlediska správnosti a zákonnosti závěrů žalovaného o nesplnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ze zálohových plateb za plnění, která měla být přijata v rámci akce „Apartmánový dům Klínovec“ v době, kdy žalobce nebyl plátcem daně z přidané hodnoty, zkoumal soud nejen ke stěžejní námitce žalobce, ale také z úřední povinnosti, zda bylo napadené rozhodnutí vydáno v zachovalé lhůtě pro stanovení daně.
 16. Podle § 148 odst. 1 až 5 daňového řádu:
 - (1) *Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
 - (2) *Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k*
 - a) *podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,*
 - b) *oznámení rozhodnutí o stanovení daně,*
 - c) *zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,*
 - d) *oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo*
 - e) *oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.*
 - (3) *Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*
 - (4) *Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu*
 - a) *řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem [...]*
 - (5) *Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*
 17. Smyslem stanovení prekluzivních lhůt se zabýval Nejvyšší správní soud, a to např. v rozsudku ze dne 13. 5. 2020, č. j. 8 Afs 58/2019-48. V něm připomněl, že „smyslem jasného stanovení lhůty pro stanovení daně a jejího prekluzivního charakteru je jednak zajištění právní jistoty jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně, ale zároveň i vytvoření stimulu pro včasné uspořádání právních vztahů obou stran. Zároveň tato lhůta představuje určitou bariéru pro eventuální svévolné zásahy do právní sféry daňových
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

subjektů, ke kterým by při její absenci mohlo docházet. Obě strany by měly mít objektivně daný a jednoznačně definovaný časový prostor, ve kterém mohou vzájemně vypořádávat právní vztahy plynoucí z daňových povinností. Délka tohoto časového prostoru by pak měla být vyvážená tak, aby zohledňovala komplikovanost a náročnost dané materie, ale zároveň nepředstavovala nedůvodný zásah do právní jistoty zúčastněných stran, které v této souvislosti stíhá povinnost prokazovat svá tvrzení (srov. např. též závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 AfS 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS).“

18. Z obsahu správního spisu se pro zodpovězení otázky prekluze práva vyměřit v daném případě daň podává následující. Žalobce v přiznání k dani za zdaňovací období červen 2016 uplatnil nárok na odpočet daně dle § 79 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (*osoba povinná k dani má 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*) z plnění souvisejících s výstavbou apartmánových domů. Přílohou přiznání k dani učinil tři doklady na zálohy vystavené před datem registrace žalobce jako plátce daně (doklady č. 2016100002 od společnosti BUILD LINE s.r.o., č. 2016054 od společnosti STAS, s.r.o. a č. VFA19000005 od společnosti JOPO CONSTRUCTIONS a.s., na zhotovení základové desky - Mirabel, hrubé stavby na akci „Apartmánový dům Klínovec“ a na obslužné komunikace – dále jen „zálohové doklady“). Žalobce byl jako plátce daně registrován ode dne 30. 6. 2016. Zálohy byly dodavatelům žalobce zaplacený. Dne 22. 8. 2016 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty.
19. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně zdůraznil, že „zálohová platba se nestává součástí obchodního majetku ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH, jelikož za poskytnuté peněžní prostředky v době registrace ještě nebylo nic poríženo. Vzhledem k tomu, že jak dodávka zemních prací, tak i dodávka dřevostavby je zajištěna smlouvou o dílo, k uskutečnění zdanitelného plnění dochází dle § 21 odst. 5 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty dnem převzetí díla nebo jeho dílčí části.“ Dále správce daně pokračoval „vzhledem k tomu, že v případě záloh k uskutečnění plnění zatím nedošlo (dílo nebylo k datu registrace předáno), nemohlo se stát součástí obchodního majetku“. S ohledem na tyto závěry správce daně neřešil, zda a kdy nějaké plnění na základě zálohových dokladů bylo žalobci poskytnuto, ani za účelem prokázání těchto skutečností nevyzýval žalobce k označení důkazů. Správce daně proto platebním výměrem vyměřil dne 8. 2. 2017 žalobci za měsíc červen 2016 daň ve výši nadměrného odpočtu daně. Proti platebnímu výměru podal žalobce dne 7. 3. 2017 odvolání.
20. Prvním úkonem žalovaného v prvním odvolacím řízení byla výzva ze dne 12. 6. 2019, na jejímž základě měl žalobce prokázat rozhodné skutečnosti, konkrétně, že uplatnil v přiznání k dani za období červen 2016 nárok na odpočet daně ze zálohových plateb na základě zálohových dokladů v souladu s § 79 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy že v rozhodném období (před okamžikem, kdy se stal plátcem) v souvislosti se zálohovými doklady skutečně zdanitelná plnění přijal. Aniž to žalovaný explicitně uvedl, z jeho konstatování s odkazem na odbornou literaturu (DRÁBOVÁ Milena, HOLUBOVÁ Olga a TOMÍČEK Milan, 2010. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. Praha: Wolters Kluwer, a.s.), že pro nárok na odpočet daně ve smyslu § 79 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty musí jít o přijatá plnění, která musí být součástí obchodního majetku plátce, přičemž tato přijatá plnění zahrnují i přijaté služby, pokud se stávají součástí obchodního majetku plátce, tudíž plátce může uplatnit nárok na odpočet daně při nákupu služeb, po nichž mu zůstanou nějaké hmotné výsledky, je zjevné, že se žalovaný neztotožnil s právním posouzením věci správcem daně, vyjádřeném ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce na tuto výzvu reagoval a žalovanému předložil doklady s tím, že tyto prokazují, že předmětné zálohy uhradil a ty se staly součástí jeho obchodního majetku ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.
21. Dne 9. 7. 2019 vydal žalovaný pod č. j. 27766/19/5300-21445-709739 listinu Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dále jen „Seznámení“), v níž mj. vyzval žalobce k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, a to do 15 dnů ode dne doručení výzvy. V odůvodnění Seznámení žalovaný nejprve projevil svou vůli stanovenou lhůtu žalobci na základě jeho žádosti prodloužit [„Ačkoliv Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odvolací orgán nemůže na případnou žádost odvolatele lhůtu stanovenou tímto rozhodnutím prodloužit, vnímá, že daný časový prostor nemusí být z různých objektivních důvodů pro odvolatele dostatečný. Zákonodárce při formulaci daného ustanovení zamýšlel předejít případným procesním obstrukcím (viz například rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, sp. zn. 30 Af 5/2017). V rámci snahy o naplnění zásady spolupráce a vstřícnosti v souladu s § 6 odst. 1 a 4 daňového řádu, pokud odvolatel i přes její nepřipustnost žádost o prodloužení podá, a bude v ní žádat o prodloužení lhůty o rozumně zdůvodnitelnou dobu (s ohledem na povahu a rozsah doplněného řízení), odvolací orgán vyčká s vydáním konečného rozhodnutí ve věci až do uplynutí lhůty žádané odvolatelem. Reakci odvolatele zohlední při vydání rozhodnutí o odvolání. Nad rámec uvedeného odvolací orgán upozorňuje, že odvolateli není upíráno právo na doplnění odvolání dané § 111 odst. 2 daňového řádu. Odvolací orgán též doporučuje odvolateli v případě potřeby delšího časového úseku pro jeho reakci vstoupit v neformální komunikaci s vyřizujícím pracovníkem.“]

22. V Seznámení, a to v bodě IV. Vyhodnocení doplnění odvolacího řízení, předestřel žalovaný již seznatelně, že má odlišný právní názor na věc než správce daně, když konstatoval, že správce daně sice daňovou kontrolu uzavřel s tím, že vzhledem k tomu, že v případě záloh k uskutečnění plnění zatím nedošlo (dílo nebylo k datu registrace předáno; nedošlo k dokončení stavby) a nemohlo se tak stát součástí obchodního majetku, avšak žalovaný dospěl k závěru, že 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 dani z přidané hodnoty, poněvadž 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 dle smlouvy o dílo). Jinými slovy správce daně dospěl k závěru, že zálohové platby se nestaly součástí obchodního majetku, neboť dílo (či jeho část), na které byly zálohy žalobcem uhrazeny, nebylo předáno, a žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal, že přijal zdanitelná plnění na základě vystavených a uhrazených zálohových dokladů.
23. Na výzvu obsaženou v Seznámení reagoval žalobce vyjádřením ze dne 25. 7. 2019. V něm, s odkazem na žalovaný předestřenou možnost prodloužit lhůtu k vyjádření na základě žádosti, požádal žalobce (s ohledem na období dovolených) o prodloužení lhůty k vyjádření do 31. 8. 2019. Nicméně již v tomto vyjádření označil důkazy, jejichž provedením mělo být dle žalobce prokázáno, že došlo k přijetí zdanitelných plnění na základě zálohových dokladů, a to výsledky jednání jednotlivých dodavatelů žalobce.
24. Žalovaný na žádost žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření nikterak nereagoval a dne 8. 8. 2019 vydal první rozhodnutí. V něm odvolání žalobce zamítl a potvrdil platební výměr s odůvodněním, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění. V bodě 5. prvního rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobci poskytl v souladu s § 115 odst. 3 daňového řádu maximální lhůtu pro vyjádření k seznámení, že žalobce nemohl legitimně očekávat, že mu bude prodloužena lhůta až do 31. 8. 2019, a to „ani proto, že v dané věci uplyne dne 22. 8. 2019 prekluzivní lhůta, s čímž je spojen zánik možnosti stanovení daně“. V bodě 28. prvního rozhodnutí žalovaný uvedl, že shledává žalobcem předložený důkazní návrh a žádost o prodloužení lhůty k vyjádření až po uplynutí prekluzivní lhůty účelovým.
25. První rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno prvním rozsudkem, když soud dospěl k závěru, že pokud žalovaný nerozhodl o žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření, pak platí fikce, že žádosti bylo vyhověno ve smyslu § 36 odst. 3 daňového řádu, a jestliže žalovaný rozhodl prvním rozhodnutím, aniž vyčkal do konce lhůty pro vyjádření, pak upřel žalobci základní procesní právo vyjadřovat se v průběhu řízení k jednotlivým skutečnostem a důkazům, čímž zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé. V dalším řízení provedl žalovaný žalobcem navrhované důkazy, mj. právě i svědecké výpovědi jednatelů dodavatelů žalobce a vydal napadené rozhodnutí.
26. V napadeném rozhodnutí se žalovaný zabýval k odvolací námitce žalobce i otázkou prekluze práva vyměřit daň, a to v bodě 64-67. Žalovaný připustil, že procesně pochybil, avšak nepovažoval svůj postup, tj. vydání rozhodnutí o odvolání, za formální a účelový úkon pouze za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Zdůraznil, že s ohledem na závazný názor obsažený v prvním rozsudku

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odstranil vady řízení prvního odvolacího řízení a lhůta pro stanovení daně byla vydáním rozhodnutí o odvolání o rok prodloužena a uplyne dne 25. 11. 2022.

27. Soud zhodnotil všechny výše uvedené skutečnosti a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť v daném případě nedošlo k jejím prodloužení ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Soud má totiž za to, že první rozhodnutí žalovaného naplňovalo znaky formálního úkonu, jehož jediným účelem bylo dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně. Soud si je pochopitelně vědom poměrně rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu, která se opakovaně zabývala otázkou, zda úkony správního orgánu následně soudem označené za nezákonné mohou mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně, a která převážně hovoří ve prospěch zachování účinku oznámení rozhodnutí žalovaného na běh lhůty v případě zrušení oznámeného rozhodnutí. Nicméně stejná judikatura zdůrazňuje, že v případě zrušení oznámeného rozhodnutí nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně pouze za předpokladu, že oznamované (zrušené) rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. K těmto závěrům dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, jehož aplikace na daný případ se žalobce domáhal, dále ze dne 18. 10. 2007, č. j. Afs 201/2006-106, či ze dne 6. 5. 2021, č. j. 7 Afs 380/2020-30.
28. V daném případě má výše popsany skutkový stav svůj základ ve správním spise a mezi účastníky není sporný. Lze jej proto shrnout tak, že správce daně nepovažoval zálohy, resp. plnění poskytnuté na základě zálohových dokladů za součást obchodního majetku. Proto vydal platební výměr. Žalobce se proti platebnímu výměru odvolal, a to dne 7. 3. 2017. Žalovaný se s názorem správce daně neztotožnil, neboť měl za to, že i plnění poskytnuté na základě zálohových dokladů by mohlo být součástí obchodního majetku, pokud by bylo prokázáno, že žalobce přede dnem 30. 6. 2016 tato plnění skutečně přijal. Tento svůj právní názor předestřel žalovaný žalobci poprvé ve výzvě ze dne 12. 6. 2019. Tato výzva, dle obsahu správního spisu, byla prvním úkonem žalovaného po podaném odvolání žalobce. Žalovaný tedy zahájil úkony v odvolacím řízení až po více než dvou letech od podání odvolání. V Seznámení pak žalovaný žalobce vyzval k prokázání jeho tvrzení, že přijal zdanitelná plnění na základě vystavených a uhrazených zálohových dokladů, k čemuž mu poskytl lhůtu. Žalovaný v Seznámení žalobci přislíbil, že vyčká s vydáním rozhodnutí do konce lhůty, požadované žalobcem v případné žádosti o prodloužení lhůty, pokud bude odůvodněna, a to s ohledem na „*povahu a rozsahu dokazování*“. Žalobce na výzvu reagoval žádostí o prodloužení lhůty. V důsledku fikce k prodloužení lhůty došlo dle § 36 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí, aniž vyčkal jejího uplynutí. Současně však žalobce již v žádosti navrhl provedení důkazů k prokázání rozhodných skutečností. Žalovaný důkaznímu návrhu nevyhověl a neprovedení navržených důkazů odůvodnil v prvním rozhodnutí tím, že žalobce učinil důkazní návrh účelově s ohledem na blížící se konec prekluzivní lhůty, ačkoli mohl stejné důkazy navrhnout již v průběhu daňové kontroly.
29. Tento názor žalovaného však s ohledem na zjištěné skutečnosti nemůže obstát. Na tomto místě je třeba připomenout, že daňové řízení je jedním z typů správního řízení a stěžejní úlohu v rámci správního řízení zaujímá správní orgán (jak správce daně, tak i žalovaný jakožto odvolací orgán), který řízení vede, rozhoduje v něm a nese za něj také odpovědnost. Vůči daňovým subjektům vystupuje ve vrchnostenském (mocenském) postavení, jednostranně rozhoduje o jejich právech a povinnostech. Musí mít přitom na zřeteli, že daňový subjekt disponuje právem na správné zjištění a stanovení daně, a to po dobu běhu lhůty pro její stanovení. Zákonná úprava za tímto účelem vybavila správní orgán celou řadou prostředků umožňujících zajištění řádného a rychlého průběhu řízení. Bylo tedy na žalovaném, aby učinil veškeré potřebné úkony ke včasnému skončení daňového řízení, tedy mj. aby poskytl žalobci v dostatečném časovém předstihu svůj odlišný právní názor na věc, poskytl mu k prokázání rozhodných skutečností potřebný (byť zákonem limitovaný) časový prostor a náležitě se s důkazními návrhy vypořádal. Pokud však žalovaný předestřel žalobci odlišný právní názor na věc s požadavkem na prokázání rozhodných skutečností právě ve vztahu k tomuto odlišnému právnímu názoru krátce před uplynutím prekluzivní lhůty (2 měsíce), následně

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neprovedl důkazy, které žalobce ve vztahu k odlišnému právnímu názoru žalovanému navrhl a překotně vydal rozhodnutí odůvodněné neunesením důkazního břemene žalobcem, pak nelze označit takový postup žalovaného jinak, než jako formální, učiněný toliko za jediným účelem – dosáhnout prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Účelovost postupu žalovaného, spočívající v překotném vydání prvního rozhodnutí, potvrzuje skutečnost, že žalovaný si byl nepochybně vědom toho, že jeho právní názor na věc je odlišný od právního názoru správce daně, v důsledku čehož bylo nezbytné poskytnout daňovému subjektu časový prostor k zaujetí stanoviska k tomuto názoru a označení důkazů k prokázání rozhodných skutečností ve vztahu k odlišnému právnímu názoru na věc. Proto také v Seznámení nastínil žalovaný žalobci svůj „vstřícný“ postup, který spočíval v tom, že nevydá rozhodnutí dříve, než uplyne odůvodněná lhůta, kterou si žalobce sám určí v žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření. Žalobce požádal, aby mu byla lhůta z důvodu letních dovolených prodloužena o 36 dní. Nepochybně až po učinění tohoto příslibu žalovaný zaznamenal blížící se konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně, o žádosti žalobce tak nerozhodl a vydal rozhodnutí, v němž svůj postup odůvodnil rovněž blížícím se koncem prekluzivní lhůty. Soud je toho názoru, že nelze připustit, aby liknavost v postupu a účelovost úkonů daňových orgánů v daňovém řízení mohla být zhojena účelovým využitím institutu § 148 odst. 2 daňového řádu, v jehož důsledku daňové orgány dosáhnou prodloužení prekluzivní lhůty, a naruší tak právní jistotu na straně daňového subjektu.

30. Z výše uvedených důvodů je tedy třeba učinit závěr, že oznámení prvního rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu pozbylo svého účinku na běh lhůty pro stanovení daně. Právo vyměřit žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2016 tak bylo prekludováno dnem 22. 8. 2019. Pakliže žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti platebnímu výměru až dne 15. 10. 2022, učinil tak po uplynutí prekluzivní lhůty. Napadené rozhodnutí je proto nezákonné.
31. Pokud žalovaný poukazoval na to, že soud neučinil závěr o prekluzi již ve svém prvním rozhodnutí, ač měl povinnost řešit otázku prekluze z úřední povinnosti a je přesvědčen o tom, že pokud by soud shledal, že došlo k zániku práva vyměřit daň, bylo jeho povinností tyto své úvahy vtělit do svého rozsudku i tehdy, pokud k prekluzi došlo po vydání prvního rozhodnutí, avšak před vydáním prvního rozsudku, pak se mýlí. Je totiž třeba si uvědomit, že soud přezkoumává rozhodnutí podle skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Jestliže první rozhodnutí bylo vydáno dne 8. 8. 2019, pak byl pro přezkum soudem rozhodující skutkový stav právě k tomuto datu. Vzhledem k tomu, že k prekluzi došlo až dne 22. 8. 2019, tedy po vydání prvního rozhodnutí, nemohl soud k této skutečnosti přihlížet. Bylo přitom na žalovaném, aby poté, co bylo jeho první rozhodnutí soudem zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, znovu posoudil, zda v mezidobí (tedy ode dne jeho prvního rozhodnutí) nedošlo již k zániku práva vyměřit daň.
32. S ohledem na závěr soudu o prekluzi práva vyměřit žalobci za rozhodné období daň z přidané hodnoty, bylo zcela nadbytečné zabývat se a vypořádávat další žalobní námítky. Žalovaný je vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (k tomu srov. § 78 odst. 5 s. ř. s.), a proto mu nezbude, než postupovat podle § 111 odst. 6 daňového řádu, tzn. platební výměr zrušit a odvolací řízení zastavit. Posouzení (ne)důvodnosti ostatních žalobních námitek by nemohlo mít na tento zákonem stanovený postup žádný vliv.
33. Z uvedených důvodů soud napadené rozhodnutí pro jeho nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a současně věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I. tohoto rozsudku).
34. Rozhodnutí o nákladech řízení (výrok II. tohoto rozsudku) je výrazem úspěchu stran v řízení a má své opodstatnění v § 60 odst. 1 větě první s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu účelně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč. Účelně vynaložené náklady řízení sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč, a dále z částky

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 4 téže vyhlášky]. Dále se přiznaná náhrada nákladů řízení skládá z částky 1 428 Kč představující 21 % DPH, kterou je zástupce žalobce podle zvláštního 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, resp. se jednalo toliko o zopakování již uplatněných žalobních tvrzení. Proto soud náklady za tento úkon nepovažoval za účelně vynaložený náklad 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 nejblíže 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. srpna 2024

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu