

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Jaroslav Š.**
sídlem xxx
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8819/19/5200-10423-705778

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 29. 4. 2019 domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena 1) rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 19. 10. 2017, č. j. 3296134/17/3213-50525-803652, dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a stanovena povinnost uhradit penále a dále 2) rozhodnutí o odvolání vydané Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj ze dne 28. 2. 2018, č. j. 636220/18/3213-50525-

Shodu s prvopisem potvrzuje Tereza Buczacká.

803652, kterým bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014.

2. Žalobce nejprve namítal, že odvolací řízení bylo poznamenáno značnými pro žalobce nevysvětlitelnými průtahy, které způsobily, že žalovaný byl pár dnů před koncem lhůty postaven před dilema, zda žalobci poskytnout procesní práva garantovaná § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád"), či je jich zbavit, přičemž žalovaný zvolil druhou možnost. Žalovaný totiž krátce před koncem lhůty ke stanovení daně vyzval žalobce k vyjádření se k novotám a jejich hodnocení ze strany odvolacího orgánu. Žalobce požádal o prodloužení lhůty k vyjádření se, kdy ve své žádosti výslovně uvedl, že lhůtu k navržení nových důkazů bude plně respektovat. Podle žalobce bylo povinností žalovaného postupem dle § 36 odst. 2 daňového řádu lhůtu k vyjádření prodloužit. Žalovaný do vydání napadeného rozhodnutí nedal nijak na srozuměnou svůj záměr postupovat jinak, pročež měl žalobce za to, že jeho žádosti je vyhověno. Bylo tak pro žalobce překvapením, když došlo k vydání napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí bylo vydáno s jediným účelem – prodloužení lhůty pro stanovení daně; bylo vydáno předčasně při pošlapání procesních práv žalobce zamezujících vzniku překvapivých rozhodnutí. Postup žalovaného je zavrženíhodný, jelikož zcela vyprazdňuje smysl a účel prekluze a nemůže v právním státě obstát.

3. Dále žalobce namítl, že žalovaný odmítl zohlednit argumentaci žalobce spočívající v tom, že je třeba odlišovat provedené opravy od technického zhodnocení, a to s poukazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, sp. zn. 8 Afs 33/2011. Žalovaný však nepostřehl zcela zásadní rozdíly, které odůvodňují odlišení od této věci. Podle žalobce, pro posouzení charakteru je vždy rozhodný stav na konci příslušného zdaňovacího období. Žalobce v rámci odvolacího řízení poukazoval na to, že práce provedené v letech 2013, zejména opravné práce na základové desce, měly výhradně charakter oprav. Dne 31. 12. 2013 tak nebylo možno stanovit, že se jedná o technické zhodnocení. Jednak v té době stále mohlo dojít k jinému běhu věcí tak, aby následný stav vyhovoval požadavkům žalovaného na existenci oprav. Vyloučit ale dne 31. 12. 2013 s jistotou nešlo ani úplné zastavení prací a změnu podnikatelského záměru, např. namísto zpětného vystavení budovy mohlo třeba i nezávisle na vůli žalobce dojít dne 1. 1. 2014 či kdykoli později k ukončení všech prací či prodeji opravené základové desky třetí osobě. Skutečnosti teprve posléze nastalé proto nemohou mít vliv na daňové povinnosti roku 2013, jelikož by to vedlo k povinnosti daňových subjektů předvídat budoucnost. Žalobce tedy nezpochybňuje závěry Nejvyššího správního soudu, ale konstatuje, že je povinností správce daně posuzovat každé zdaňovací období samostatně. Žalobci nebylo umožněno nijak prokázat, že ke konci zdaňovacího období nebylo možno o technickém zhodnocení vůbec hovořit. Zjištěný skutkový stav tak je nedostatečný, pročež žalobce nebude blíže v žalobě obhajovat skutečnost, že se k 31. 12. 2013 jednalo stále o opravy, když soudnímu přezkumu nepřísluší nahrazovat nedostatky v práci žalovaného.

4. V rozhodné době využíval žalobce služeb daňového poradce, kterému poskytoval veškeré potřebné podklady k vedení účetnictví a vyhotovení daňových přiznání, byl proto v dobré víře ve správnost podaných daňových přiznání uvedeným profesionálem. Žalobce nelze činit nijak odpovědným za doměření daně, jelikož tento výsledek nijak nezavinil ani k němu nezavdal příčinu; i kdyby tato skutečnost nemohla mít vliv na daň samotnou, musí mít vliv na otázku penále, který je trestem ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57. Žalobci bylo uloženo penále ve výši 350 000 Kč, aniž by mu bylo prokázáno jeho zavinění.

5. Žalobce závěrem poukázal na nesmyslnost právní úpravy technického zhodnocení zejména u fyzických osob. Jak vyplývá z daňových přiznání žalobce, měl tento v kontrolovaných obdobích mnohem menší zdanitelné příjmy, než jaká byla výše doměřené daně. Značné množství finančních prostředků přitom investoval do opravy nemovitosti, u které bylo posléze konstatováno technické zhodnocení. Ve výsledku tak má žalobce za rok 2013 státu platit

Shodu s prvopisem potvrzuje Tereza Buczacká.

daňovou povinnost přesahující jeho zdanitelné příjmy tohoto období. Pokud by žalobce mohl do nákladů jednorázově uplatnit náklady na stavební práce, k takové situaci by nedošlo a bylo by správné posouzení stavebních prací nerozhodné. Žalobce by nebyl nucen platit daň z peněz, které zcela nepochybně vynaložil ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Jinými slovy by nebyl nucen platit daň za situace, kdy z pohledu příjmů a výdajů utrpěl značnou ztrátu. Takováto právní úprava je ve své podstatě likvidační, přičemž tento rdousící efekt Ústavní soud zakazuje. Doměření daně je výsledkem aplikace zákona v rozporu s ústavními právy, pročež nemůže v testu zákonnosti obstát.

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K tvrzené předčasnosti vydání napadeného rozhodnutí uvedl, že skutečnost, že rozhodnutí o odvolání bylo vydáno až ke konci lhůty pro stanovení daně, automaticky neimplikuje jeho účelovost a nelze jej z toho důvodu bez dalšího označit jako formální úkon. Pro správce daně, potažmo žalovaného, je primární sledovat cíl správy daní a je nutno vždy zvážit případné negativní dopady vyčkávání s rozhodnutím o odvolání. Žalovaný připouští, že je běžnou praxí po uplynutí lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu vyčkat po určitý časový okamžik s vydáním rozhodnutí, nicméně toto vyčkávání nemůže být bezbřehé a je omezeno lhůtou pro stanovení daně. Musí tedy v projednávaném případě převážit zájem na vydání rozhodnutí. V projednávané věci po doplnění řízení správcem daně seznámil žalovaný žalobce s provedeným dokazováním v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, písemností ze dne 6. 2. 2019, přičemž žalobci stanovil lhůtu 15 dnů ode dne doručení písemnosti, aby se vyjádřil ke skutečnostem, s nimiž byl seznámen a navrhl případně doplnění důkazních prostředků. Podle žalovaného lhůta stanovená dle § 115 odst. 2 daňového řádu garantuje daňovému subjektu právní jistotu v tom, že v rámci jejího trvání je oprávněn vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem, popř. důkazům. Žalobce poslední den lhůty k vyjádření navrhl provést výslech svědka a smlouvu o dílo, k čemuž se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Žalobce se mohl ve stanovené lhůtě libovolně vyjádřit, což neučinil, a namísto toho reagoval žádostí o prodloužení lhůty. Žalovaný zdůraznil, že v rámci seznámení s provedeným dokazováním bylo současně žalobci sděleno, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit a žalobce tedy nemohl očekávat, že k jejímu prodloužení dojde. Řízení o žádosti žalovaného o prodloužení lhůty bylo rozhodnutím ze dne 6. 3. 2019 zastaveno. Vydání napadeného rozhodnutí nelze považovat za úkon toliko formální, účelově učiněný, když se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval všemi odvolacími námitkami, poskytl žalobci prostor pro vyjádření a doplnění důkazů a s návrhem žalobce na doplnění dokazování se vypořádal. Žalobce de facto ani neuvádí, jak konkrétně byla jeho práva poškozena.

7. Pokud se týče rozhodného okamžiku pro posouzení oprav/technického zhodnocení, trvá žalovaný na stanovisku vyjádřeném v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že důkazní břemeno ve věci oprav a technického zhodnocení leží výhradně na straně daňového subjektu, který musí doložit a prokázat původní stav před úpravami a nový stav po provedených úpravách tak, aby oba stavy mohly být porovnány. Tvrzení žalobce o povinnosti daňových subjektů předvídat budoucnost je nesmyslné; jako důkazní prostředek může daňový subjekt použít všech prostředků, jimiž lze ověřit jeho tvrzení. V daném případě podle žalovaného ze všech relevantních skutečností vyplývá, že provedenými stavebními úpravami došlo k rozšíření použitelnosti a vybavenosti budovy jako funkčního celku a nejednalo se o pouhé opravy haly. Žalovaný dále zdůraznil, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99 vyplývá, že náklady, které přesahují zákonem stanovenou výši a které byly zároveň vynaloženy na stavební práce tvořící jediný záměr, který je z celkového hlediska nástavbou, přístavbou, stavební úpravou, rekonstrukcí nebo modernizací ve smyslu § 33 ZDP, je nutno v celém jejich rozsahu považovat za technické zhodnocení. Do přímých daňových nákladů proto nelze vyčleňovat výdaje vynaložené na dílčí stavební práce, které by samy o sobě mohly být považovány za opravy.

8. K námitce dobré víry žalovaný uvedl, že penále je peněžitou sankcí spojenou s doměřením daně, přičemž podstatné je pouze to, že k jejímu doměření došlo. Výše penále je pevně stanovena a

správce daně nemá možnost diskrece. Skutečnost, že žalobce využíval služeb daňového poradce, není z hlediska doměření daně a stanovení penále jakkoli relevantní. Ve vztahu k námitce odpisů u fyzických osob žalovaný konstatoval shodně s napadeným rozhodnutím, že čistě subjektivní pohled žalobce na platnou a účinnou právní úpravu technického zhodnocení nemůže jakkoli ovlivnit nutnost postupovat při správě daní v souladu se zákonem.

Zjištění z obsahu správních spisů

9. Ze správních spisů soud zjistil, že dne 9. 3. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014. Dne 19. 10. 2017 byly správcem daně vydány dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období, proti kterým si žalobce podal odvolání. Správce daně prvního stupně ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014 odvolání částečně vyhověl a vydal dne 28. 2. 2018 rozhodnutí o odvolání, kterým snížil doměřenou daň na částku 71 610 Kč a stanovil penále ve výši 14 322 Kč. Proti tomuto rozhodnutí si žalobce také podal odvolání. Následně žalovaný nařídil správci daně prvního stupně doplnit řízení o výslech svědka Ing. Petra R., který proběhl dne 30. 1. 2019. Poté žalovaný vyzval žalobce dne 6. 2. 2019 k seznámení se s provedeným dokazováním v rámci odvolacího řízení a vyzval jej k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a k navržení důkazů, k čemuž mu stanovil lhůtu 15 dnů a uvedl, že tuto lhůtu nelze prodloužit. Podáním ze dne 12. 2. 2019 požádal žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem, přičemž svou žádost nijak nezdůvodnil. Zároveň sdělil, že lhůtu stanovenou k navržení důkazů respektuje a dne 26. 2. 2019 navrhl provedení důkazu výslechem jednatele společnosti Ravasto, s. r. o. Následně rozhodl žalovaný dne 27. 2. 2019 napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb. – dále jen „s.ř.s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

11. Ve věci proběhlo dne 30. 1. 2020 ústní jednání, u kterého žalobce doplnil, že žaloba obsahuje v zásadě 4 hlavní body, přičemž v rámci prvního bodu poukázal na procesní pochybení žalovaného a připomněl, že daňové řízení bylo provázeno průtahy, v důsledku čehož žalovaný neměl dostatek času k rozhodnutí s ohledem na běh lhůty ke stanovení daně; žalovaný nezákonně neprodloužil žalobci lhůtu k vyjádření. Pokud žalovaný argumentoval tím, že se v zásadě nic nestalo, podotkl žalobce, že je nutné položit si otázku, zda je možné ignorovat procesní práva a omezit se pouze na hmotně právní posouzení. Podle žalobce, i kdyby procesní pochybení do procesních práv žalobce nedopadlo, je nutné rozhodnutí považovat za nezákonné. Pokud žalovaný dále argumentoval, že žalobci bylo poskytnuto právo na reakci, zdůraznil žalobce, že nelze vyloučit, že by argumentace žalobce mohla vést ke změně názoru a tudíž jinému rozhodnutí žalovaného. Co se týče druhého žalobního bodu, jedná se o otázku, od kdy je třeba se dívat na opravu či technické zhodnocení, když žalobce má za to, že to má být až na konci zdaňovací období a i s ohledem na to je nutné zkoumat, zda byly splněny podmínky pro rozpuštění rezervy. Žalobce v r. 2013 ještě nepřekročil „bod zvratu“, aby bylo možné říct, zda se jednalo o opravu či již o technické zhodnocení, tedy za r. 2013 nebyly splněny podmínky pro doměření daně. Dále žalobce poukázal na to, že není možné odhlédnout od toho, že s doměřením daně souvisí také příslušenství. Ke třetímu žalobnímu bodu pouze zdůraznil, že penále je v zásadě trestem, který je v daném případě bezúčelový a posvěcená penalizace je nezákonná. K žalobnímu bodu čtvrtému podotkl, že žalobce byl nucen platit daň z příjmů z vlastní kapsy, nikoli z příjmů, které byly zdaňovány, poukázal na rdousící efekt zákonné úpravy a skutečnost, že žalobce je nucen pro účely úhrady daně k rozprodeji vlastního majetku.

12. Úvodem krajský soud považuje za vhodné připomenout judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se míry precizace žalobních bodů a vlivu precizace na následný přezkum správním soudem. V rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010,

č. j. 4 As 3/2008 – 78, bylo k této otázce konstatováno, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*. Krajský soud tedy vypořádával vznesené žalobní námitky právě měrou, která odpovídala jejich precizaci žalobcem.

13. Pokud se týče námitky neprodloužení lhůty ze strany žalovaného k vyjádření se k novotám a jejich hodnocení ze strany odvolacího orgánu, zdůrazňuje soud, že se neztotožňuje s názorem žalovaného, prezentovaným v jeho vyjádření k žalobě, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit. Právní úprava, která nemožnost prodloužení uvedené lhůty zapovídala, byla v ustanovení § 115 odst. 3 daňového řádu obsažena pouze do 28. 2. 2011. Zákonem č. 30/2011 Sb. došlo k odstranění tohoto zákonného omezení prodloužení lhůty; tudíž, na prodloužení lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 je nutné aplikovat postup předvídaný § 36 daňového řádu.

14. Podle § 36 odst. 1, 2 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. Správce daně vyhoví první žádosti o prodloužení lhůty, nejde-li o lhůtu stanovenou zákonem, a lhůtu prodlouží alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, ledaže by bylo žádáno o lhůtu kratší.

15. Podle § 36 odst. 5 daňového řádu, lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.

16. Ustanovení posledně citovaného § 36 odst. 5 přitom na lhůtu určenou podle § 115 odst. 2 daňového řádu nedopadá, neboť se nejedná o lhůtu, se kterou by zákon spojoval zánik hmotného práva, nýbrž pouze práva procesního; daňový řád totiž pouze v § 115 odst. 4 stanoví, že odvolací orgán nepřihlíží k návrhům na provedení dalších důkazů po uplynutí lhůty stanovené podle odst. 2 citovaného ustanovení. Z toho vyplývá pouze to, že není možné přihlížet k důkazním návrhům učiněným po uplynutí stanovené a *popřípadě prodloužené* lhůty ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Nelze ani přisvědčit argumentaci žalovaného, že žalobce nemohl očekávat, že nedojde k prodloužení lhůty, neboť mu v rámci seznámení se skutečnostmi bylo výslovně sděleno, že stanovenou lhůtu nelze prodloužit. Naopak, jestliže zákonná úprava prodloužení lhůty připouští, mohl žalobce očekávat, že s jeho žádostí bude *v souladu se zákonem* naloženo; na tom nemůže nic změnit nezákonné poučení ze strany žalovaného.

17. Krajský soud v souvislosti s uvedeným podotýká, že jeho závěry jsou plně v souladu s judikaturou, přičemž lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že :

„*[17] 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.*

[18] Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci 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.

[19] 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., Ondrýsek, R. a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 131).

[20] 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. 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".

[21] 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.

[22] 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."

18. Pro posouzení vznesené žalobní námitky považuje krajský soud za podstatné především, zda na podkladě žádosti žalobce o prodloužení lhůty ze dne 12. 2. 2019 byl dán prostor pro prodloužení lhůty. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že z obsahu předmětné žádosti vyplývá pouze to, že žalobce žádá o prodloužení lhůty k vyjádření se v odvolacím řízení, přičemž žádost nebyla v tomto smyslu nijak odůvodněna. Přitom podle § 36 odst. 1 daňového řádu může správce daně prodloužit lhůtu pouze *ze závažného důvodu*. Je na žadateli – žalobci, aby již při podání žádosti o prodloužení lhůty jednoznačně vymezil důvody, pro které o prodloužení lhůty žádá. V opačném případě, nevyplývají – li ani ze spisu závažné důvody, není naplněna podmínka citovaného ustanovení. Nelze požadovat po správci daně, resp. v daném případě žalovaném, aby domýšlel za daňový subjekt důvody jeho žádosti. Jinými slovy, jestliže žalobce svou žádost o prodloužení lhůty k vyjádření nijak neodůvodnil, žalovaný ve výsledku nepochybil, pokud mu stanovenou lhůtu neprodloužil. V předmětné věci nebylo možné uplatnit ani postup podle § 36 odst. 3 daňového řádu, neboť žalovaný vydal dne 27. 2. 2019 napadené rozhodnutí. Optikou zákonem předvídaného postupu dle § 36 odst. 1 daňového řádu se nelze ztotožnit s argumentací žalobce, že postup žalovaného byl odůvodněn během lhůty ke stanovení daně, resp. tím, že se blížil její konec. Stejnou argumentací by totiž bylo možné posuzovat také žalobcem ničím neodůvodněnou žádost o prodloužení lhůty, tedy že onou žádostí se snažil docílit právě marného uplynutí lhůty pro stanovení daně.

19. Žalobce přitom ve vztahu k neprodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu vyjma svých subjektivních úvah o možných motivech žalovaného směřujících k jeho postupu nesnesl žádné konkrétní argumenty, ze kterých by bylo možno dovodit, že v důsledku neprodloužení lhůty k vyjádření byl žalobce zkrácen na svých veřejných subjektivních právech, tedy neuvedl, jaká další doposud v daňovém řízení neuvedená tvrzení hodlal žalobce v rámci prodloužení lhůty žalovanému předložit, aby tak mohlo dojít k případné změně jeho názoru, jak naznačil žalobce u ústního jednání v projednávané věci. Nemůže obstát obecná argumentace, že „nelze vyloučit, že by argumentace žalobce mohla vést ke změně názoru a tudíž jinému rozhodnutí žalovaného", neboť bez konkrétních skutečností, které by k takové změně názoru žalovaného měly vést, nelze jakékoli závěry stran postupu žalovaného dovozovat, neboť by se jednalo o pouhé obecné hypotézy.

20. Lze tedy shrnout, že postup žalovaného, který neprodloužil žalobci lhůtu k vyjádření podle § 115 odst. 2 daňového řádu, lze ve výsledku považovat za správný, byť bylo nutno korigovat úvahy žalovaného stran obecné nemožnosti prodloužení takové lhůty. Krajský soud považuje za nutné opětovně zdůraznit, že na podkladě žalobcovy žádosti o prodloužení lhůty nebylo lze ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu bez dalšího lhůtu k vyjádření prodloužit, když nebyl ani tvrzen žádný

závažný důvod pro její prodloužení. Dílčí nezákonný postup žalovaného spočívající v nesprávném poučení (sdělení) žalobci v rámci výzvy k vyjádření, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit, nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

21. Jako nedůvodnou shledal krajský soud také námitku rozhodného okamžiku pro posouzení technického zhodnocení. Soud se zcela ztotožňuje s posouzením věci ze strany žalovaného, přičemž ve shodě se závěry vyslovenými v napadeném rozhodnutí má za to, že na danou věc lze aplikovat v plném rozsahu závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 8 Afs 33/2011-99. V této souvislosti je na místě poukázat především na to, že to byl žalobce, koho tížilo v řízení důkazní břemeno o tom, zda se v případě prací provedených v roce 2013 jednalo o práce spočívající v provedení oprav, nevedoucích k technickému zhodnocení nemovitosti. Žalobce v žalobě opět argumentuje pouze hypotetickými možnostmi, že nebylo možno vyloučit, že by dne 31. 12. 2013 došlo k úplnému zastavení prací a změně podnikatelského záměru. Bylo a je věcí pouze žalobce, aby svá (případná) tvrzení o charakteru prací prokázal. Z průběhu řízení, jakož i z napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný velmi podrobně danou problematikou, jakož i vyhodnocením zjištěných skutečností, zabýval, přitom vyplývá, že žalobce své důkazní břemeno neunesl. Pokud žalobce v žalobě, resp. v doplnění u ústního jednání, tvrdil, že v roce 2013 ještě nepřekročil „bod zvratu“, jedná se opět o pouhé ničím blíže nedoložené tvrzení.

22. Nelze se ztotožnit ani s námitkou, že žalobce nelze činit zodpovědným za doměření daně, když výsledek nijak nezavinil a že byl v dobré víře, když využíval služeb daňového poradce a že penále mu bylo uloženo, aniž by bylo prokázáno jeho zavinění. Jakkoliv lze souhlasit s tím, že penále podle § 251 daňového řádu je trestem, jak dovodil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, neznamená to ještě samo o sobě, že pro jeho vyměření je nutné prokázat zavinění daňového subjektu. Povinnost úhrady penále vzniká ze zákona při doměření daně a správce daně nemá možnost samostatné diskrece při jeho vyměření. Ostatně, daňový řád upravuje v § 259 a násl. postup k prominutí vyměřeného penále, v rámci něhož má daňový subjekt prostor k uplatnění skutečností, které dle něj měly na doměření daně, potažmo stanovení penále, vliv.

23. Konečně, krajský soud se neztotožňuje ani s obecně vzneseno námitkou rdousícího (či likvidačního) efektu zákonné úpravy stanovené § 24 ZDP. Jednak žalobce blíže nespecifikuje, v čem konkrétně spočívá onen rdousící efekt (vyjma obecného tvrzení nutnosti rozprodeje majetku žalobce pro úhradu daně), jednak nesnáší ani žádné bližší argumenty, které by svědčily k závěru, že právě v jeho případě zákonná úprava rdousící efekt měla. Nadto, jak vyplývá z judikatury Ústavního soudu, současná právní úprava zohlednění účinků rdousícího či likvidačního efektu umožňuje pouze prostřednictvím institutů obsažených v daňovém řádu (posečkání úhrady daní, rozložení úhrady na splátky, prominutí či nepředepsání úroků z posečkání, prominutí daně). Bez marného vyčerpání možností poskytnutých daňovým řádem nelze náhradu případného likvidačního dopadu, způsobujícího neústavní zásah do vlastnického práva ve smyslu čl. 11 Listiny, s úspěchem uplatňovat v občanském soudním řízení, a to ani prostřednictvím zákona o odpovědnosti státu, ani postupem náhrady za neoprávněné omezení vlastnického práva (viz nález Ústavního soudu ve věci rdousícího efektu solárního odvodu ze dne 11. 6. 2018, sp. zn. I. ÚS 1434/17). Z uvedeného vyplývá, že je na žalobci, aby, má-li za to, že právní úprava obsažená v § 24 ZDP má ve vztahu k němu rdousící účinky, využil citovaných institutů daňového řádu.

Závěr a náklady řízení

24. Krajský soud ze všech uvedených důvodů žalobu důvodnou neshledal, a proto ji jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje Tereza Buczacká.

25. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl v řízení úspěšný a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 30. ledna 2020

JUDr. Monika Javorová, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Tereza Buczacká.