



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobkyně: **Global Holding, a. s.**, IČ: 27319237, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 4. 2015, č. j. 15 Af 331/2012 – 48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 4. 2015, č. j. 15 Af 331/2012 – 48, **se zrušuje** a věc **se** tomuto soudu **vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 6. 2012, č. j. 20933/12-2110-011826, zamítl žalobcovu odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2012, č. j. 3128/12-1500-506476, kterým finanční ředitelství rozhodlo na žádost Finančního úřadu v Děčíně podle ustanovení § 82 odst. 4 a § 86 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, o prodloužení lhůty pro zapůjčení žalobcových dokladů do 29. 6. 2012. Finanční úřad prováděl u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2010 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2011 a požadované doklady, které převzal dne 9. 1. 2012, 20. 1. 2012 a dne 16. 2. 2012, potřeboval dle odůvodnění uvedených rozhodnutí pro přípravu rozsáhlého dokazování.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že navrhol v odvolání ústní jednání, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Žalovaný ústní jednání ale nenařídil s odkazem na § 115 daňového řádu a s konstatováním, že neprováděl dokazování. Žalobce proti tomu namítal, že i v daňovém řízení musí být umožněno jednotlivci,

aby byla jeho věc projednána v jeho přítomnosti a poukazoval na nové skutečnosti v rozhodnutí žalovaného, které dokládaly, že žalovaný dokazování prováděl. V případě omezení dispozice s účetními doklady – majetkem daňového subjektu – žalobce podotknul, že správce daně má povinnost postupovat v souladu s čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Správce daně v žádosti o prodloužení lhůty uvedl jako důvod pouze potřebu dokladů pro provedení rozsáhlého dokazovacího řízení. Žalobce proti tomu namítal, že takové tvrzení samo o sobě neprokazovalo zvláštní složitost případu, která byla podle ustanovení § 82 odst. 4 daňového řádu podmínkou pro vydání rozhodnutí o prodloužení lhůty.

[3] Krajský soud žalobu odmítl usnesením ze dne 1. 10. 2014, č. j. 15 Af 331/2012 – 23, s odůvodněním, že se jedná o rozhodnutí vyloučené ze soudního přezkumu dle § 70 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť se jedná o úkon, kterým se upravuje vedení řízení.

[4] Proti tomuto usnesení krajského soudu brojil žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 1. 2015, č. j. 4 Afs 216/2014 – 32, usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Aniž by jakkoli posuzoval skutkové okolnosti předloženého případu, konstatoval Nejvyšší správní soud, že rozhodnutí podle ustanovení § 82 odst. 4 daňového řádu zasahuje do vlastnického práva (čl. 11 odst. 1 Listiny) nebo do práva na podnikání (čl. 26 odst. 1 Listiny) dotčených osob. Uvedeným rozhodnutím totiž vzniká osobám, u nichž je šetření (případně daňová kontrola) prováděno, povinnost strpět omezení vlastnického práva spočívající v zadržení dokladů a jiných věcí správcem daně nad rámec zákonné lhůty. Svojí povahou tak rozhodnutí o prodloužení lhůty naplňuje materiální stránku rozhodnutí podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a zároveň v souladu s § 101 odst. 1 daňového řádu splňuje i podmínku formy. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozhodnutí podle ustanovení § 82 odst. 4 daňového řádu musí být soudně přezkoumatelné podle ustanovení § 65 a násl. s. ř. s., aniž by se jej týkala výlučka v § 70 písm. c) s. ř. s., přičemž na posuzovanou věc lze v podstatné míře vztáhnout závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 54, publ. pod č. 1720/2008 Sb. NSS.

[5] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 27. 4. 2015, č. j. 15 Af 331/2012 – 48, zrušil rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 26.150 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku. V případě námítky žalobce, že mu svědčí právo na ústní projednání odvolání, pokud o to požádá, krajský soud poukázal na závěry uvedené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publ. pod č. 1440/2008 Sb. NSS, ze dne 21. 10. 2014, sp. zn. 6 Afs 144/2014 a Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2014, sp. zn. 9 Af 18/2011. Konstatoval, že ze správního spisu je patrné, že po podání odvolání nebyly opatřovány žádné důkazy a žalovaný o odvolání rozhodl toliko na základě obsahu spisu shromážděného správcem daně a finančním ředitelstvím. V daném případě tak právo na ústní projednání odvolání žalobci nesvědčí, a to ani podle čl. 38 odst. 2 Listiny ani podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, stejně jako právo být seznámen s nově opatřenými důkazy, neboť ty opatřovány v odvolacím řízení nebyly.

[6] Soud se dále zabýval otázkou, zda byl žalobce řádně seznámen s podklady pro vydání prvoinstančního rozhodnutí finančního ředitelství o prodloužení lhůty k zapůjčení dokladů, ze kterých následně vycházel i žalovaný. Krajský soud zdůraznil odlišnost situace mezi řízením o odvolání, v němž nejsou opatřovány důkazy a prvoinstančním řízením o prodloužení lhůty podle § 82 odst. 4 daňového řádu. Žádost o prodloužení lhůty pro vrácení dokladů podává správce daně nadřízenému správci daně. Tato žádost musí být odůvodněná skutečnostmi, z nichž se podává, že jde o případ zvláštní složitosti. Nadřízený správce daně tuto žádost a skutečnosti

pokračování

v ní uvedené posoudí a v případě, že shledá důvodnost této žádosti, dle své úvahy lhůtu k vrácení dokladů prodlouží. Jedná se tedy o řízení, kde na jedné straně vystupuje správce daně tvrdící a prokazující, že jsou zde skutečnosti opravňující prodloužení zásahu do vlastnického práva daňového subjektu, spočívajícího v zadržování dokladů daňového subjektu, a na druhé straně je daňový subjekt vlastníci daňové doklady, který se může či nemusí s tvrzeními správce daně ztotožnit. K tomu, aby se daňový subjekt mohl k žádosti správce daně vyjádřit před rozhodnutím nadřízeného správního orgánu, musí mít možnost seznámit se s žádostí a dalšími důkazy a skutečnostmi, které její důvodnost podírají. Na tomto právu daňového subjektu je nutno trvat, neboť je rozhodováno o dalším pokračování zásahu do ústavně zaručeného vlastnického práva.

[7] Podle krajského soudu by odporovalo principu rovnosti zbraní v daňovém řízení, pokud by stejnou možnost prostudovat celý soubor shromážděných podkladů jako celek a porovnávat jednotlivé důkazy mezi sebou, neměl mít vedle správce daně a nadřízeného správce daně, rozhodujícího o prodloužení lhůty, i daňový subjekt (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 10. 2014, sp. zn. 6 Afs 144/2014, www.nssoud.cz). Žádost správce daně o prodloužení lhůty pro vrácení dokladů ze dne 9. 3. 2012 byla doručena finančnímu ředitelství dne 12. 3. 2012. To, aniž by upozornilo žalobce na předloženou žádost a umožnilo mu se k ní vyjádřit, dne 15. 3. 2012 vydalo rozhodnutí o prodloužení lhůty pro zapůjčení dokladů. Žalobce tak nebyl prokazatelně seznámen s obsahem žádosti správce daně o prodloužení lhůty podle § 82 odst. 4 daňového řádu, ačkoliv z ní finanční ředitelství (nadřízený správce daně) vycházelo, čímž došlo ke zkrácení procesního práva žalobce vyjádřit se k podkladům rozhodnutí a k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, stejně jako k porušení zásady součinnosti zakotvené v ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu a zásady šetření práv daňových subjektů zakotvené v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud uzavřel, že v novém řízení bude nutno poskytnout žalobci možnost seznámit se s žádostí správce daně o prodloužení lhůty, poskytnout mu prostor k vyjádření, a poté bude nutno opětovně ve věci rozhodnout.

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost. Stěžovatel zmínil, že daňová kontrola je postup správce daně, jímž prověřuje tvrzení daňového subjektu a další skutečnosti podstatné pro správné zajištění a stanovení daně. Správce daně je proto povinen vést daňovou kontrolu důkladně a to i včetně dokazování. Pokud specifika věci vyžadují náročné dokazování, je dán důvod pro prodloužení lhůty pro vrácení zapůjčených podkladů s ohledem na zásady daňového řízení, jinak by daňová kontrola nebyla provedena v dostatečné kvalitě. Daňový řád v § 82 odst. 4 neukládá nadřízenému správci daně při rozhodování o prodloužení lhůty pro vrácení dokladů seznamovat daňový subjekt s žádostí nadřízeného správce daně, nevyžaduje tedy součinnost daňového subjektu. Realizace tohoto požadavku žalobce by byla v rozporu se zásadou rychlosti daňového řízení. Pokud by žalobce či jeho zástupce přišel ke správci daně nahlédnout do spisu, správce daně je povinen umožnit jim nahlédnout i do písemností týkajících se prodloužení lhůty k zapůjčení dokladů. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že lhůta pro vrácení zapůjčených dokladů byla prodloužena do 29. 6. 2012, ale správce daně prodloužení lhůty využil jen v nezbytně nutném rozsahu, když doklady vrátil již dne 23. 4. 2012. K požadavku krajského soudu, aby umožnil žalobci se seznámit s žádostí správce daně o prodloužení lhůty a poskytnul mu prostor k vyjádření, žalovaný uvedl, že realizace tohoto požadavku při současném stavu věci pouze zatěžuje správce daně a daňový subjekt, aniž by byla jakkoliv přínosná ve vztahu k naplnění cíle správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Předmětné doklady již byly v posuzované věci vráceny, dokazování již bylo dávno ukončeno, žalobce byl nejpozději zprávou o daňové kontrole seznámen se všemi relevantními úkony správce daně, které byly v rámci daňové kontroly provedeny. Práva a povinnosti žalobce ve smyslu § 82 odst. 4 daňového řádu tak nejsou v tomto okamžiku nijak dotčeny. Stěžovateli tak není jasné, co bude novým řízením zmíněným v rozsudku krajského soudu. Postup požadovaný krajským soudem není podle stěžovatele

v souladu se zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu).

[9] Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že k tomu, aby se daňový subjekt mohl vyjádřit k žádosti správce daně před rozhodnutím nadřízeného správního orgánu, musí mít možnost seznámit se s žádostí a dalšími důkazy a skutečnostmi, které její důvodnost podpírají. Stěžovatel má za to, že pokud by zákonodárce chtěl, aby byl příjemce jakéhokoliv typu rozhodnutí při správě daní seznamován se všemi podklady pro jeho vydání, uvedl by příslušnou normu explicitně v právním předpisu. V této souvislosti zmínil, že daňový řád neobsahuje ustanovení obdobné § 36 odst. 3 správního řádu, a pokud je nutné v rámci správy daní seznamovat daňový subjekt s důkazy (podklady pro rozhodnutí), bývá tato povinnost explicitně upravena (např. § 88 odst. 2 či § 90 odst. 2 daňového řádu). Existují tak individuální správní akty upravující vedení řízení při správě daní, u kterých jsou důvody pro jejich vydání známy adresátům až z jejich odůvodnění. Interakce správce daně a daňového subjektu před vydáním procesního rozhodnutí podle § 82 odst. 4 daňového řádu nemusí být podle stěžovatele vůbec účelná, neboť samotná lhůta pro vrácení převzatých dokladů je pouze 30 dnů a vznikla by tak neúměrně krátká doba na to, aby byly shromážděny všechny podklady pro vydání rozhodnutí, předány nejbližší nadřízenému správci daně a zároveň, aby bylo daňovému subjektu efektivně umožněno vyjádřit se k podkladům rozhodnutí tak, jak to požaduje kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. Finanční úřad by tak *de facto* již po několika dnech od zapůjčení dokladů musel žádat o prodloužení lhůty pro vrácení dokladů. Zapůjčení dokladů nepředstavuje podle stěžovatele tak radikální zásah do vlastnických práv, jakým je např. rozhodnutí o vyvlastnění. Krajský soud nerespektuje rozdíl mezi zapůjčením věci podle § 82 odst. 4 daňového řádu, které v sobě zahrnuje rysy výpůjčky ve smyslu § 2193 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a zajištěním věci podle § 83 daňového řádu a tyto postupy směšuje.

[10] Argumentace principem rovnosti zbraní je podle stěžovatele nepřipadná, neboť krajským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu i související nálezh Ústavního soudu se týkají situace, kdy bylo daňovému subjektu znemožněno se osobně zúčastnit dokazování, konkrétně výslechu svědka. Toto právo však výslovně vyplývá z § 96 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel uzavřel, že plně respektuje závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 4 Afs 216/2014 – 32. Krajský soud však přišel nad jeho rámec s novým právním názorem o nutnosti seznamovat příjemce rozhodnutí podle § 82 odst. 4 daňového řádu s podklady pro jeho vydání. Kasační stížnost tak podle názoru stěžovatele není nepřipustná dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[11] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že byla podána opožděně, neboť účastníkům řízení byl rozsudek krajského soudu doručen do jejich datových schránek zprávou č. 2744736784 dne 29. 4. 2015 v 12:47:09 hodin a kasační stížnost byla podána až dne 19. 5. 2015. Žalobce se ztotožnil se stěžovatelem, že daňová kontrola skončila a doklady byly vráceny. Proto bude podle žalobce na místě řízení před žalovaným nyní zastavit, neboť žádost správce daně o prodloužení lhůty se stala ve smyslu § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu bezpředmětnou. To však není důvodem pro zrušení kasační stížností napadeného rozsudku, protože krajský soud nebyl povinen zohledňovat povinnost žalovaného zkoumat podmínky řízení. Námitku, v níž stěžovatel zpochybňuje závěr krajského soudu o své povinnosti seznámit žalobce s obsahem žádosti o prodloužení lhůty a důkazy svědčící důvodnosti této žádosti, označil žalobce za nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť rozhodnutí o prodloužení lhůty je soudně přezkoumatelné a v tom případě musí být zachováno právo garantované čl. 38 odst. 2 Listiny.

pokračování

[12] Stěžovatel v replice uvedl, že kasační stížností napadený rozsudek mu byl doručen prostřednictvím držitele poštovní licence dne 4. 5. 2015 společně se správním spisem. Kasační stížnost byla předána držiteli poštovní licence k doručení Nejvyššímu správnímu soudu dne 18. 5. 2015, a byla tudíž podána včas. Stěžovatel dále zpochybnil závěr žalobce, že je s ním v současné době ve vztahu k výše uvedeným zrušeným rozhodnutím vedeno nějaké řízení. Žalobce ve svém vyjádření neuvedl žádnou argumentaci zpochybňující závěr stěžovatele, že i při správě daní mohou existovat procesní rozhodnutí, u kterých jsou důvody pro jejich vydání známy adresátům až z jejich odůvodnění, přičemž se nemusí jednat pouze o výzvy ke splnění povinností, ale i o akty, jejichž vymáháním mohou být ovlivněna vlastnická práva daňového subjektu.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas (s ohledem na obsah vyjádření žalobce ke kasační stížnosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížností napadený rozsudek byl spolu se správním spisem doručen stěžovateli dne 4. 5. 2015, nebyl doručován prostřednictvím datové schránky a kasační stížnost byla podána k poštovní přepravě dne 18. 5. 2015, tj. v poslední den lhůty), osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[14] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že se stěžovatel dovolává důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Podle § 36 odst. 3 správního řádu, *nestanoví-li zákon jinak, musí být účastníkům před vydáním rozhodnutí ve věci dána možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí; to se netýká žadatele, pokud se jeho žádosti v plném rozsahu vyhovuje, a účastníka, který se práva vyjádřit se k podkladům rozhodnutí vzdal.*

[17] Podle § 82 odst. 4 daňového řádu, *zapůjčení dokladů a jiných věcí nebo odebrání vzorků potvrdí správce daně při jejich převzetí nebo odebrání. Převzaté doklady a další věci nebo odebrané vzorky vrátí správce daně osobě, od které je převzal, nejpozději do 30 dnů od jejich převzetí nebo odebrání. Ve zvlášť složitých případech, zejména je-li nutno zapůjčené doklady a další věci nebo odebrané vzorky podrobit vnější expertizě, může tuto lhůtu prodloužit nejbližší nadřízený správce daně; pokud důvody pro zapůjčení trvají, může být tato lhůta z důležitých důvodů prodloužována opakovaně.*

[18] Podle § 115 odst. 2 téhož zákona, *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.*

[19] Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že daňový řád neobsahuje ustanovení obdobné § 36 odst. 3 správního řádu a povinnost seznamovat daňový subjekt s důkazy bývá v daňovém řádu výslovně upravena (např. § 88 odst. 2 či § 90 odst. 2 daňového řádu). Podle ustanovení § 262

daňového řádu se správní řád při správě daní nepoužije. Daňové orgány tedy nemají obecně povinnost postupovat způsobem předpokládaným § 36 odst. 3 správního řádu, tj. poskytnout účastníkovi řízení možnost, aby se před vydáním rozhodnutí mohl vyjádřit k jeho podkladům. Pro odvolací řízení jsou podmínky, za nichž je odvolací orgán povinen seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy upraveny v § 115 odst. 2 daňového řádu. Jedná se o případy, kdy odvolací orgán podklady svého rozhodnutí získá při dokazování v odvolacím řízení, anebo v tomto řízení dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně a tato změna ovlivňuje rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu. Pro daňové řízení v prvním stupni však daňový řád obecně žádnou takovou povinnost nestanoví. Nejvyšší správní soud dále ve shodě se stěžovatelem konstatuje, že daňový řád v § 82 odst. 4 neukládá nadřízenému správci daně při rozhodování o prodloužení lhůty pro vrácení dokladů seznamovat daňový subjekt s žádostí podřízeného správce daně. Jestliže tedy v daňovém řízení obecně platí, že správce daně není povinen před vydáním prvostupňového rozhodnutí daňovému subjektu umožnit vyjádřit se k podkladům rozhodnutí (tuto povinnost má pouze v odvolacím řízení za výše uvedených podmínek), pak za použití argumentu *a maiore ad minus* je zjevné, že tuto povinnost nemá ani v řízení o žádosti o prodloužení lhůty pro vrácení dokladů, které je třeba považovat pouze za procesní rozhodnutí (byť nikoli za rozhodnutí, kterým se pouze upravuje vedení řízení, jak nejvyšší správní soud dovodil v předchozím rozsudku vydaném v této věci). Zapůjčení podkladů sice nesporně představuje zásah do vlastnického práva daňového subjektu, tento zásah však není většinou natolik intenzivní, aby odůvodňoval oproti standardnímu daňovému řízení vyšší standard ochrany práv daňového subjektu.

[20] O správnosti výše uvedeného závěru, že správce daně (respektive správní orgán prvního stupně) nebyl v posuzované věci povinen seznámit daňový subjekt s žádostí o prodloužení lhůty k vrácení zapůjčených dokladů, je Nejvyšší správní soud přesvědčen také proto, že v posuzované věci v řízení o žádosti o prodloužení lhůty pro vrácení dokladů ani v řízení o odvolání proti rozhodnutí o prodloužení lhůty neprobíhalo dokazování a správní orgány rozhodovaly pouze na základě obsahu správního spisu. Dále je třeba zohlednit, že žalobci byl znám obsah veškerých dokladů nacházejících se ve správním spisu (jednalo se o protokoly o jednání a úřední záznamy o úkonech provedených převážně za účasti či ve spolupráci se žalobcem, výzvy správce daně adresované žalobci, vyjádření a doklady předložené žalobcem a podání žalobce adresované správci daně). Žalobci nebyl znám pouze samotný obsah žádosti správce daně o prodloužení lhůty a v odvolacím řízení pak obsah postoupení odvolání proti rozhodnutí o prodloužení lhůty. Nemohl tak být porušen ani princip rovnosti zbraní, neboť dokazování v posuzované věci neprobíhalo a žalobci byl znám obsah všech podkladů, na základě kterých správce daně rozhodoval o prodloužení lhůty pro vrácení dokladů. Za této situace by seznamování žalobce s doklady obsaženými ve správním spisu bylo nadbytečné a vyzývání žalobce, aby se seznámil s podklady rozhodnutí, resp. se k nim vyjádřil, by fakticky byl pouze formální úkon. Za relevantní považuje Nejvyšší správní soud rovněž poukaz stěžovatele na skutečnost, že samotná lhůta pro vrácení převzatých dokladů je pouze 30 dnů a v případě nutnosti zaslání žádosti správce daně a poskytnutí přiměřené lhůty daňovému subjektu k vyjádření před vydáním rozhodnutí podle § 82 odst. 4 d. ř. by měl správce daně příliš krátkou dobu na to, aby zapůjčené doklady vyhodnotil a vrátil primárně v zákonné třicetidenní lhůtě, neboť prakticky ihned po zapůjčení dokladů by musel začít činit úkony směřující k prodloužení lhůty.

[21] V případě závěru krajského soudu, že právo vyjádřit se ke všem důkazům je zakotveno v čl. 38 odst. 2 Listiny, Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 9. 2014, č. j. 6 Afs 144/2014 - 44, v němž vyslovil, že *„je pravda, že Ústavní soud v minulosti opakovaně judikoval, že i v daňovém řízení se uplatní analogicky čl. 38 odst. 2 Listiny, z něhož vyplývá právo daňového subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti. Skutkově se však jednalo o případy, kdy správce daně znemožnil daňovému subjektu účastnit se osobně dokazování, konkrétně výsledku svědka,*

pokračování

a tudíž neměl možnost klást svědkovi otázky a bezprostředně se vyjádřit ke jeho odpovědím. Ústavní soud shledal takové postupy ústavně nekonformními zejména pro porušení principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení [srov. náleží sp. zn. I. ÚS 159/99 ze dne 13. 8. 2001 (N 117/23 SbNU 151), náleží sp. zn. I. ÚS 591/2000 ze dne 11. 9. 2001 (N 133/23 SbNU 265), náleží sp. zn. I. ÚS 54/01 ze dne 15. 1. 2002 (N 6/25 SbNU 43), náleží sp. zn. II. ÚS 173/01 ze dne 7. 1. 2004 (N 2/32 SbNU 9), náleží sp. zn. II. ÚS 262/06 ze dne 23. 8. 2007 (N 132/46 SbNU 237)]. Tento princip se podle Ústavního soudu uplatní dokonce i v odvolacím daňovém řízení, pokud se v něm provádí dokazování výsledkem svědka [náleží sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Odlišně však Ústavní soud nahlíží na situaci, kdy neprovedení ústního jednání nemá ten důsledek, že by stěžovateli zabránilo účastnit se provádění důkazů. V usnesení sp. zn. I. ÚS 107/05 ze dne 19. 3. 2008, kterým odmítl ústavní stížnost navrhovatele jako zjevně neopodstatněnou, Ústavní soud konstatoval: „Daňový subjekt, resp. jeho zástupce, byl se zprávou i všemi podklady seznámen a z protokolu je zřejmé, že výsledek kontroly i kontrolní závěr byly podrobně projednány. Výsledek daňové kontroly a na něj navazující dodatečný platební výměr nestojí na jiných důkazech, než které předložil daňový subjekt, a správce daně při rozhodnutí nepochybně z jiných důkazů, než které zpřístupnil daňovému subjektu.“ Tento rozsudek ostatně zmínil již krajský soud v napadeném rozsudku, avšak nesprávně z něj dovozoval podporu pro své závěry. V řízení před správními orgány v nyní posuzované věci totiž dokazování, např. výslech svědků apod., nebyly prováděny.

[22] Dále lze v této souvislosti zmínit náleží Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004 sp. zn. II. ÚS 173/01, v němž konstatoval, že „na daňové řízení lze vztáhnout pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat v souladu s článkem 38 odst. 2 Listiny. Musí tedy umožnit stěžovateli, aby věc byla projednána v její přítomnosti a mohla se vyjádřit ke všem prováděným důkazům“ a dále uvedl, že „okolnost, že finanční orgány nezařadily provedený sporný důkaz do spisového materiálu, nedaly stěžovateli možnost se k němu vyjádřit a nehodnotily jej ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, měla reálný vliv na zjištění skutečného stavu věci a následně i na správné právní posouzení věci do té míry, že zasáhla do ústavního práva na spravedlivý proces“. V posuzované věci lze za situace, kdy žalobci byl znám obsah správního spisu, neprobíhalo dokazování (např. výslechy svědků) a správce daně rozhodoval o prodloužení lhůty pro vrácení dokladů žalobci pouze na základě listin zařazených ve správním spise, uzavřít, že ani z ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces nelze dovozovat požadavky uvedené v napadeném rozsudku krajského soudu.

[23] Nejvyšší správní soud pokládá v této souvislosti za rozhodující, že důvody prodloužení lhůty pro vrácení podkladů byly žalobci předestřeny v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (finančního ředitelství) a žalobce měl možnost se k těmto důvodům vyjádřit v rámci odvolání proti tomuto rozhodnutí. S podklady rozhodnutí se ostatně mohl seznámit i v rámci nahlížení do spisu (případně i v souvislosti s přípravou odvolání). Nelze rovněž dovozovat, jako by probíhalo u nadřízeného správce daně jakési samostatné řízení o žádosti, v němž by vystupoval správce daně v pozici účastníka (žadatele). Naopak, jedná se o součást řízení (postupu) vedeného správcem daně, kdy určitý úkon činí nadřízený správní orgán. Mezi těmito správními orgány ovšem probíhá určitá úřední korespondence, jejíž součástí je i žádost o prodloužení lhůty. Stejně jako není nezbytné zasílat daňovému subjektu k vyjádření předkládací zprávu, v níž se správní orgán prvního stupně vyjadřuje k podanému odvolání, není ani správce daně (respektive správní orgán prvního stupně) povinen daňový subjekt seznamovat se žádostí o prodloužení lhůty.

[24] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že při přezkumu rozhodnutí o prodloužení lhůty k vrácení podkladů je třeba se zaměřit především na splnění podmínek stanovených daňovým řádem v § 82 odst. 4 daňového řádu. Zpravidla tak bude v rámci soudního přezkumu těchto rozhodnutí nutné posoudit, zda se jedná o zvlášť složitý případ ve smyslu § 82 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní ostatně již v předcházejícím rozsudku v této věci ze dne 28. 1. 2015, č. j. 4 Afs 216/2014 – 32, konstatoval, že „rozhodnutí o prodloužení doby zapůjčení vyžádaných dokladů

podle § 82 odst. 4 d. ř. je možno vydat pouze za splnění zákonem stanovených podmínek („ve zvlášť složitých případech, zejména je-li nutno zapůjčené doklady a další věci nebo odebrané vzorky podrobit vnější expertizě“). Musí dále respektovat základní zásady správy daní, jako zásada šetření práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a osob zúčastněných na správě daní (§ 5 odst. 3 d. ř.), zásadu součinnosti, umožnění uplatňování práv a vstřícnosti (§ 6 odst. 2, 3 a 4 d. ř.), postupu bez zbytečných průtahů a zásadu hospodárnosti (§ 7 d. ř.) a musí být řádně odůvodněno (§ 102 odst. 2 a 3 d. ř.).“

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[25] S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud věc nesprávně právě posoudil, neboť dovedl povinnost správních orgánů seznámit žalobce se žádostí o prodloužení lhůty a poskytnout mu lhůtu pro vyjádření se k podkladům rozhodnutí, ačkoli tato povinnost ze zákona nevyplývá.

[26] Nejvyšší správní soud proto kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť byl zde dán důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[27] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[28] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. července 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu