



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **GREGOCAR, s. r. o.**, se sídlem Vlkošská 279, Vracov, zastoupen JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 58/8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 5. 2020, č. j. 62 Af 19/2019 - 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Petra Machálka, Ph.D., advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 25. 1. 2019, č. j. 3451/19/5100-41456-712609 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 5. 11. 2018, č. j. 4142706/18/3013-00540-701692, č. j. 4142712/18/3013-00540-701692, č. j. 4142719/18/3013-00540-701692, č. j. 4142725/18/3013-00540-701692, č. j. 4142731/18/3013-00540-701692, č. j. 4142735/18/3013-00540-701692, č. j. 4142744/18/3013-00540-701692, a č. j. 4142749/18/3013-00540-701692 (dále též „zajišťovací příkazy“), a tyto potvrdil.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Uvedl, že mezi žalobcem a žalovaným je shoda v tom, že žalovaný v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“) vydal výzvu ze dne 8. 1. 2019, č. j. 550/19/5100-41456-712609 (dále též „výzva“),

kteřou žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy a vyzval jej, aby se ve lhůtě 15 dnů k těmto vyjádřil, případně navrhl další doplnění důkazních prostředků. Tato výzva byla žalobci doručena dne 9. 1. 2019. Žádostí doručenou žalovanému dne 23. 1. 2019 (tj. předposlední den stanovené patnáctidenní lhůty) žalobce požádal o prodloužení lhůty o 30 dnů, neboť potřeboval zajistit další důkazní prostředky a jeho zástupce měl dovolenou. Dne 25. 1. 2019 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým zamítl odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům. Usnesením ze dne 19. 2. 2019, č. j. 7172/19/5100-41456-712609 (dále též „rozhodnutí o zastavení řízení“), pak žalovaný řízení o žádosti žalobce ze dne 23. 1. 2019 o prodloužení lhůty zastavil, neboť byl názoru, že lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, se kterou zákon spojuje zánik práva (navrhovat další důkazy), a takovou lhůtu dle § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit nelze. S tímto závěrem se však krajský soud neztotožnil. Ustanovení § 36 odst. 5 daňového řádu se vztahuje na lhůty, jejichž uplynutím dochází k zániku hmotného práva. V nynější věci se však jednalo o lhůtu pro uplatnění procesního práva k vyjádření se k zjištěným skutečnostem a navržení dalších důkazů. Uplynutím této lhůty dojde pouze k zániku procesního práva, nejde tedy o lhůtu, kterou by nešlo prodloužit podle § 36 odst. 5 daňového řádu. Na podporu tohoto závěru pak krajský soud odkázal i na důvodovou zprávu k novele daňového řádu provedené zákonem č. 30/2011 Sb. a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31. Krajský soud proto uzavřel, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit lze, pročez měl žalovaný o této věcně rozhodnout, a nikoliv řízení zastavit. Oznámil-li přitom žalovaný rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti žalobci až po uplynutí patnáctidenní lhůty (o jejíž prodloužení bylo žádáno), je nutné na věc aplikovat § 36 odst. 3 daňového řádu a uzavřít, že daná lhůta uplynula až dne 21. 2. 2019. Žalovaný tedy pochybil, pokud rozhodnutí o odvolání vydal dne 25. 1. 2019, tedy v době, kdy lhůta k vyjádření k výzvě ještě běžela. Tímto postupem bylo žalobci upřeno právo vyjádřit se k doplněnému odvolacímu řízení. Na tomto závěru přitom nic nemění ani skutečnost, že žalovaný byl povinen rozhodnutí o odvolání vydat ve třicetidenní lhůtě, jak mu ukládá § 168 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud žalovanému taktéž vytkl, že s vydáním výzvy zbytečně otálel, a nadto v této stanovil patnáctidenní lhůtu, ačkoliv mohl stanovit lhůtu kratší (soud podotkl, že pokud by žalobce využil danou lhůtu plně, případně, pokud by k doručení výzvy došlo až desátý den, neměl by žalovaný časový prostor pro další důkazní řízení). Z uvedených důvodů krajský soud shledal žalobu důvodnou, zrušil proto podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. rozhodnutí o odvolání, neboť byl názoru, že žalovaný podstatně porušil ustanovení o řízení před správním orgánem, přičemž toto porušení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Dle krajského soudu totiž nebylo možno vyloučit, že by žalobce ve vyjádření k výzvě navrhl nové důkazní prostředky, zejména s ohledem na úmrtí jím původně navrženého svědka.

III.

[3] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost.

[4] V prvním stížním bodě stěžovatel namítl, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit nelze. Tvrdil, že ze smyslu a účelu odvolacího řízení (kterým je v zásadě přezkum již učiněných zjištění) plyne, že úmyslem zákonodárce jistě bylo omezit délku lhůty dle § 115 daňového řádu. To platí o to více pro odvolací řízení proti zajišťovacím příkazům, které je vedeno zejména zásadou rychlosti. Uvedený teleologický výklad má dle stěžovatele za následek stanovení horní hranice lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu a nemožnost jejího prodloužení. Stěžovatel dodal, že uplynutí lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu nemá pro daňový subjekt negativní následky, neboť orgány finanční správy musejí přihlídnout i k vyjádřením učiněným po uplynutí této lhůty. Stěžovatel pak byl přesvědčen, že jeho závěr o nemožnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu podporuje i jazykový a systematický výklad daňového řádu.

pokračování

Ve vztahu k jazykovému výkladu poukazoval na § 36 odst. 5 daňového řádu a na § 115 odst. 4 daňového řádu. Podle stěžovatele je nutné dospět k závěru, že lhůtu dle § 115 daňového řádu prodloužit nelze, pokud podle § 36 odst. 5 daňového řádu nelze prodloužit lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva, a pokud podle § 115 odst. 4 daňového řádu platí, že po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží. Stran systematického výkladu pak stěžovatel poukázal na § 90 daňového řádu, který taktéž obsahuje patnáctidenní lhůtu, kterou nelze prodloužit. Nemožnost prodloužit uvedenou lhůtu stěžovatel dovozoval i z rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017 - 67, a z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2019, č. j. 50 Af 26/18 - 126. Na uvedených závěrech přitom nemůže dle stěžovatele nic změnit ani důvodová zpráva týkající se novelizace § 115 daňového řádu ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31. Jeho závěry týkající se možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu jsou nesprávné, a nadto byly vysloveny pouze jako *obiter dictum*.

[5] Ve druhém stížním bodě stěžovatel namítl, že i pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že lhůtu ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit lze, a žalobou napadené rozhodnutí proto bylo vydáno před uplynutím této lhůty, nemohlo takové porušení ustanovení o řízení mít v konkrétní posuzované věci za následek vydání nezákonného rozhodnutí zasahujícího do práv daňového subjektu (žalobce). Stěžovatel v této souvislosti poukázal na § 168 odst. 3 daňového řádu, podle kterého pominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Dodal, že vzhledem k tomu, že výzvou byl v nyní přezkoumávané věci žalobce informován o úmrtí jím navrhovaného svědka, jednalo se o okolnosti mající vliv na stanovení daně. I po zamítnutí odvolání tedy žalobce mohl reagovat na skutečnosti uvedené ve výzvě a mohl předkládat důkazní prostředky, a to v rámci probíhajícího řízení o stanovení daně. Učinil-li by tak a byly-li by tato nově uplatněná tvrzení a nově uplatněné důkazní prostředky relevantní, vedlo by to k ukončení zajištění podle § 168 odst. 3 daňového řádu. Nedošlo tedy k zásahu do práv žalobce. Stěžovatel pak poukázal i na to, že v již ukončeném řízení o stanovení daně žalobce žádné relevantní důkazní prostředky nepředložil (což vedlo ke stanovení daně).

[6] Stěžovatel dále v kasační stížnosti tvrdil, že krajský soud se nedostatečně vypořádal s argumentací stěžovatele vznesenou ve vyjádření k žalobě. Názor, že takový postup nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku (vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2009, č. j. 1 As 64/2009 - 153), byl dle názoru stěžovatele překonán usnesením rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123. Stěžovatel tvrdil, že řádné vypořádání se s jeho tvrzeními obsaženými ve vyjádření k žalobě by bylo zapotřebí zejména pro adekvátní formulování kasační stížnosti stěžovatelem. I kdyby pak nebyl napadený rozsudek nepřezkoumatelný, nevypořádání se s argumentací stěžovatele snižuje jeho přesvědčivost a kvalitu.

[7] Závěrem kasační stížnosti pak stěžovatel tvrdil, že krajský soud při formulování svých úvah ohledně běhu lhůty nevzal v potaz § 34 daňového řádu. Dále nesouhlasil s tím, že krajský soud dával stěžovateli k tíži skutečnost, že ve výzvě stanovil lhůtu v maximální délce patnácti dní. Takto stěžovatel postupoval s ohledem na svoji zavedenou správní praxi a přesvědčení, že danou lhůtu nelze prodloužit.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a aby věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační námitky nepovažuje za důvodné. Lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu lze prodloužit. Uvedený závěr Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321 /2016 - 31, a to nikoliv pouze *obiter dictum*. Smyslem dané lhůty ostatně je naplnění práva daňového subjektu na vyjádření se k novým zjištěním a nově provedeným důkazům a navržení dalších důkazů, tedy naplnění práva dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Nadto, v případě zajišťovacího příkazu má daňový subjekt poprvé možnost se k věci adekvátně vyjádřit právě až v odvolacím řízení. Je přitom nesporné, že nové důkazy lze navrhopvat i po uplynutí lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, avšak daná lhůta dává oběma stranám právní jistotu ohledně toho, kdy bude o odvolání rozhodnuto. Výklad stěžovatele tak daňový subjekt (žalobce) ponechává závislým na libovůli odvolacího orgánu. Dle žalobce neobstojí ani gramatický a systematický výklad provedený stěžovatelem. Žalobce je rovněž na rozdíl od stěžovatele názoru, že krajský soud se dostatečně vypořádal s argumentací stěžovatele uvedenou ve vyjádření k žalobě. Žalobce nesouhlasil ani s tím, že by postupem žalovaného nedošlo k zasazení do práv žalobce a k vydání nezákonného rozhodnutí. Připomněl, že již samotná existence zajišťovacího příkazu má za následek povinnost úhrady zajištěné částky (její neuhrazení je pak důvodem pro rozhodnutí o tom, že daňový subjekt je nespolehlivým plátcem). Žalobce dále poznamenal, že samotná daň byla pravomocně stanovena pouze v případě některých zdaňovacích období, a toto stanovení bude nadto napadeno správními žalobami. Žalobce konečně nesouhlasil ani s kasačními tvrzeními týkajícími se § 34 daňového řádu. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující podstatné skutečnosti.

[13] Správce daně vydal dne 5. 11. 2018 osm zajišťovacích příkazů, kterými zajistil úhradu žalobcovy daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015 až 4. čtvrtletí roku 2016, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu.

[14] Zajišťovací příkazy byly žalobci doručeny dne 10. 11. 2018. Dne 10. 12. 2018 bylo správcem daně doručeno odvolání žalobce proti předmětným zajišťovacím příkazům.

[15] Dne 8. 1. 2019 vydal stěžovatel jako odvolací orgán podle § 115 odst. 2 daňového řádu písemnost nazvanou „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“, ve které uvedl právní základ případu, shrnutí skutkového stavu, ze kterého vycházel správce daně, a dále pak specifikoval, jaké dokazování bylo nově provedeno v odvolacím řízení, a jaké z něj plynou závěry. Konkrétně stěžovatel uvedl, že žalobce po vydání zajišťovacích příkazů předložil faktury a příjmové doklady vystavené jeho tvrzeným dodavatelem a dále také navrhl výslech jednatele tohoto deklarovaného dodavatele, K. B. K uvedenému stěžovateli sdělil, že faktury byly předloženy již prvostupňovému správcem daně a příjmové doklady nerozptylují pochybnosti správce daně ohledně žalobcem deklarovaných dodání. K výslechu K. B. pak stěžovatel uvedl, že pomocí mezinárodního dožádání zjistil, že tento zemřel dne 3. 11. 2016, pročez nebude možno provést jeho výslech. Součástí dané výzvy bylo i stanovení patnáctidenní lhůty, ve které

pokračování

se žalobce mohl k uvedeným skutečnostem vyjádřit a navrhnout případně doplnění důkazních prostředků. Uvedená výzva byla žalobci doručena dne 9. 1. 2019.

[16] Dne 23. 1. 2019, tedy předposlední den stanovené lhůty, byla stěžovateli doručena žádost žalobce o prodloužení lhůty stanovené výzvou o 30 dnů, a to s odvoláním na potřebu zajištění důkazních prostředků a dovolenou jeho právního zástupce.

[17] Dne 25. 1. 2019 stěžovatel vydal a téhož dne i žalobci doručil rozhodnutí o odvolání, kterým odvolání žalobce proti zajišťovacím příkazům zamítl a tyto potvrdil. V textu tohoto rozhodnutí stěžovatel uvedl, že žalobce se ve stanovené lhůtě k výzvě vydané v odvolacím řízení nevyjádřil a ani nenavrl další důkazní prostředky.

[18] Rozhodnutím ze dne 19. 2. 2019, doručeným žalobci dne 20. 2. 2019, pak stěžovatel zastavil řízení o žalobcově žádosti o prodloužení lhůty s tím, že lhůta podle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, se kterou zákon spojuje zánik práva (zánik práva navrhnout další důkazy). Podle § 36 odst. 5 daňového řádu přitom nelze lhůty, se kterými zákon spojuje zánik práva, prodloužit. Žalobcova žádost je tudíž zjevně nepřipustným podáním.

[19] Žalobce se proti rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům bránil žalobou. Této krajský soud vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Přisvědčil totiž žalobní námitce spočívající v tvrzení, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu lze prodloužit. Je proto nutné na ni aplikovat pravidla dle § 36 daňového řádu, mj. pravidla dle třetího odstavce daného ustanovení, což vede k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí o odvolání bylo vydáno před uplynutím lhůty k vyjádření stanovené výzvou. Uvedené pochybení krajský soud posoudil jako vadu, která mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[20] Stěžovatel (žalovaný odvolací orgán, jehož rozhodnutí bylo zrušeno) s uvedeným závěrem nesouhlasí.

[21] Předně je přesvědčen, že lhůtu k vyjádření v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit podle § 36 daného právního předpisu.

[22] Podle § 115 daňového řádu (v rozhodném znění):

(1) 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.

(2) 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.

(3) 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.

(4) Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží.

[23] Podle § 36 odst. 1, 2, 3 a 5 daňového řádu (v rozhodném znění):

(1) 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.

(2) Správce daně vyhověl 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.

(3) Nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o niž 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.

(5) Lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva.

[24] Výkladem uvedených ustanovení se již Nejvyšší správní soud zabýval, a to v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31 (dále též „rozsudek sp. zn. 1 Afs 321/2016“). V uvedeném rozsudku, kterým byla zamítnuta obdobná kasační stížnosti nynějšího stěžovatele (Odvolacího finančního ředitelství), zdejší soud uvedl: „Podle stěžovatele lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu nemůže být prodloužena ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu. Takový závěr dovozuje jednak z toho, že jde o lhůtu, s níž zákon spojuje zánik práva, a nelze jí proto v souladu s dikcí § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit, a jednak z důvodu, že jde o lhůtu zákonnou, nikoliv správcovskou, pro jejíž prodloužení chybí jakýkoliv zákonný podklad. Tyto právní názory stěžovatele však neobstojí. Lhůty uplatňované při správě daní se rozlišují na ty, které obligatorně stanoví zákon (lhůty zákonné), a lhůty, které může fakultativně stanovit správce daně (lhůty správcovské). Se zákonnými lhůtami je v textu zákona vždy spojen nějaký účinek, jejich délka a běh jsou určeny přímo zákonem a měnit je lze pouze tehdy, připouští-li to explicitně zákon. Lhůty správcovské jsou lhůty, které stanoví správce daně, ať už na základě výslovného zmocnění, nebo v rámci obecné pravomoci. Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje 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. Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je tedy lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou, jak se domnívá stěžovatel. Tuto lhůtu ostatně komentáře k daňovému řádu uvádí jako typický příklad správcovské lhůty (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 131). Dále se soud zabýval tím, zda je možné tuto lhůtu prodloužit. Ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 uvedeno, že „lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit“. Soudem zdůrazněná část textu byla však novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., z ustanovení vypuštěna. Důvodová zpráva k této novele uvádí: „navrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě“. Ve znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Stěžovatel tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit.“

[25] Stěžovatel citované závěry nepovažuje za rozhodné, tyto jsou totiž dle jeho názoru věcně nesprávné, a byly nadto zdejším soudem vysloveny nad rámec věci, tedy pouze *obiter dictum*.

[26] K těmto tvrzením je však nutno odkázat na další rozsudek zdejšího soudu, a to konkrétně na rozsudek ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 - 126, kterým byl zrušen stěžovatelem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2019, č. j. 50 Af 26/2018 - 126 (dále též „rozsudek sp. zn. 3 Afs 80/2019“). V tomto rozhodnutí totiž

pokračování

Nejvyšší správní soud nejenže zcela explicitně zopakoval závěr stran možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, ale učinil tak nadto při vypořádání obsahově obdobné argumentace stěžovatele jako v nyní posuzované věci. Stěžovatel v daném kasačním řízení stejně jako v nyní projednávané věci namítal mj. nesprávnost závěrů rozsudku sp. zn. 1 Afs 321/2016, jejich vyslovení nad rámec věci, poukazoval na účel odvolacího řízení, na svou zavedenou praxi ohledně neprodlužování předmětné lhůty a na rozhodnutí krajských soudů podporující jeho závěry, nesouhlasil s využitím důvodové zprávy k zákonu č. 30/2011 Sb. a poukazoval i na možnost doplnění tvrzení daňového subjektu po uplynutí lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Zdejší soud v rozsudku sp. zn. 3 Afs 80/2019 předně citoval svou předchozí judikaturu (rozsudek ze dne 27. 7. 2011, č. j. 1 Afs 35/2011 - 135), ze které plyne, že žádost o prodloužení lhůty k vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků v rámci odvolacího řízení je nutné věcně projednat, a nikoliv rozhodnout o zastavení řízení o takové žádosti. Dále pak zdejší soud odkázal na rozsudek sp. zn. 1 Afs 321/2016 a dodal, že v něm uvedený závěr o možnosti prodloužení předmětné lhůty nelze považovat za ojedinělý „*také proto, že jej (implicitně) akceptoval Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016 – 84, a to konkrétně v bodu 48 odůvodnění, kde uvedl, že „[l]hůtu k vyjádření se a k návrhům na doplnění dokazování považuje Nejvyšší správní soud, shodně jako krajský soud, za dostatečnou. Podle § 115 odst. 3 daňového řádu nesmí být tato lhůta delší než 15 dní. V projednávané věci byla původně stěžovateli stanovena lhůta 10 dní, následně byla prodloužena o 5 dní, a poté ještě o dalších 10 dní (zvýraznění doplněno). ‘To navíc dokládá nejednotnost praxe žalovaného v otázce možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť právě v odkazované věci byla tato lhůta opakovaně prodloužena, a to i nad patnáctidenní limit. Nejvyšší správní soud rovněž poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014 - 51, podle kterého ‚pro případy, kdy existuje pro nedodržení lhůty závažný důvod, daňový řád poskytuje daňovému subjektu možnost žádat o prodloužení lhůty (§ 36 daňového řádu), nebo o navrácení lhůty v předešlý stav (§ 37 daňového řádu). Pokud tedy za situace, kdy žalovaný poskytl žalobci k navržení důkazních prostředků lhůtu v maximální možné délce, avšak žalobce lhůtu zmeškal, aniž využil právních prostředků, které daňový řád k ochraně jeho práv poskytuje, postupoval žalovaný v souladu se zákonem, pokud k opožděně navrženým důkazním prostředkům nepřihlédl.‘ Také v rozsudku ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 123/2015 - 53, rozhodoval Nejvyšší správní soud na základě věci, v níž žalovaný vyhověl žádosti tehdejšího žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem (srov. bod 39 odkazovaného rozsudku). Nejvyšší správní soud neopomněl stěžovatelem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2007 - 67, z něhož se podávalo, že ‚[p]ro dialog vytýčený v § 115 odst. 2 daňového řádu však nemůže být zneužit pro obstrukce v odvolacím řízení, proto je v § 115 odst. 3 daňového řádu stanovena maximální možná délka, kterou lze odvolateli stanovit pro jeho vyjádření, a to bez možnosti žádat její prodloužení.‘ Nelze však opomíjet, že tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2019, č. j. 7 Afs 347/2018 - 33, a věc byla Krajskému soudu v Plzni vrácena k dalšímu řízení. Ten následně ve věci znovu rozhodl, a sice rozsudkem ze dne 6. 11. 2019, č. j. 30 Af 5/2017 - 177. Posledně zmíněný rozsudek však již citovanou pasáž odůvodnění (ani jakoukoli obdobnou, vyjadřující se k možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu) neobsahuje. Přesto Nejvyšší správní soud poznamenává, že citovaný právní názor Krajského soudu v Plzni byl patrně vysloven obiter dictum, neboť ze zrušeného rozsudku ani z nového rozhodnutí ve věci není nikterak patrné, že by se žalobní argumentace tehdejšího žalobce ubírala směrem otázky možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, a že by Krajský soud v Plzni touto argumentačně relativně strohou úvahou vypořádával žalobní bod.*

Dále se musí Nejvyšší správní soud důrazně vymezit proti argumentaci žalovaného [...], která, na rozdíl od právního názoru podaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 - 31, zcela svévolně rezignuje na nepochybný úmysl zákonodárce umožnit zákonnou novelizační prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Správními orgány překládaný názor, že vypuštěním formulace „a nelze ji prodloužit“ ze zákonného textu došlo pouze k odstranění duplicitního zákažu prodloužení lhůty, tedy že se jednalo toliko o legislativně-technickou novelizační předmětného ustanovení,

je s důvodovou zprávou v příkrém rozporu, když zde bylo deklarováno, že Poslanecké sněmovně se předkládaným zákonem (č. 30/2011 Sb.) navrhuje „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.“ V tomto kontextu pak Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá než konstatovat, že správní orgány vyložily § 115 odst. 2, 3 a 4 ve spojení § 36 odst. 5 daňového řádu v této věci nesprávně [...].

Přehlédnut nezůstal ani názor žalovaného, prezentovaný v jeho vyjádření ke kasační stížnosti [...], že jím zastávaná absolutní nemožnost prodloužení předmětné lhůty nemůže v praxi vést ke zhoršení postavení daňového subjektu. Uvedené dovozuje žalovaný z toho, že daňovému subjektu zůstává i po uplynutí lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu možnost doplňovat odvolací námítky a vyjadřovat se ke zjištěným skutečnostem, a to až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Daňový subjekt tak může po uplynutí lhůty rovněž doplňovat návrhy na provedení důkazních prostředků, neboť s ohledem na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu může odvolací orgán z vlastní iniciativy provést i opožděně navržené důkazní prostředky. S marným uplynutím předmětné lhůty proto není podle žalovaného spojen nepříznivý následek pro daňový subjekt v tom směru, že by se v odvolacím řízení na jeho opožděné vyjádření hledělo, jako by vůbec nebylo podáno. Nejvyšší správní soud se s názorem žalovaného v předchozím odstavci nezotožňuje. Právo daňového subjektu vyjádřit se a především navrhnout provedení dalších důkazních prostředků v žádném případě nemůže být plnohodnotně suplováno diskrecí nebo snad „vlastní iniciativou“ odvolacího správního orgánu. Užitím takovéto sofistiky by bylo možné stejně dobře dospět i k závěru o zbytnosti poskytování jakéhokoli prostoru daňovému subjektu k vedení dialogu při změně právního názoru odvolacího orgánu nebo při doplnění skutkových zjištění a důkazních prostředků. Došlo by tak k vyprázdnění § 115 odst. 2 daňového řádu, který má (jakkoli v mezích zásady hospodárnosti) ve své podstatě představovat nábražku nezbytného minima procesních práv daňového subjektu celé jedné absentující instance daňového řízení. Žalovaný opomíjí podstatnou okolnost, že po čas běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je odvolacímu orgánu zapovězeno vydat rozhodnutí o odvolání, z čehož může daňový subjekt čerpat jistotu o tom, v jakém čase může ještě účinně uplatnit své vyjádření a návrh na provedení dalších důkazů. Po uplynutí předmětné lhůty však daňový subjekt již v podstatě „neví dne ani hodiny“ vydání rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný důvod k tomu, aby byl daňový subjekt vystavován popsané nejistotě (odkázán na „benevolenci“ odvolacího orgánu), pakliže je zde zcela intuitivní a důvodovou zprávou podepřená výkladová alternativa ústící v připuštění možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ostatně podle § 115 odst. 4 daňového řádu po uplynutí lhůty podle odst. 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží.“

[27] Nejvyšší správní soud proto v citovaném rozsudku sp. zn. 3 Afs 80/2019 uzavřel, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit lze, a žalovaný proto pochybil, když řízení o žádosti o prodloužení této lhůty zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žádost o prodloužení předmětné lhůty není podáním, které by bylo lze považovat za zjevně právně nepřijatelné. Právní věta vytvořená k tomuto rozsudku pak zní následovně: „Žádost daňového subjektu dle § 36 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 téhož zákona, tj. lhůty pro vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků, není podáním zjevně právně nepřijatelným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Takové žádosti lze vyhovět za podmínek § 36 daňového řádu, neboť nejde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva ve smyslu § 36 odst. 5 daňového řádu.“

[28] Z výše uvedeného tedy vyplývá, že judikatura k předmětné právní otázce je konstantní a jednotná. Jako takovou ji v rámci zachování jednotnosti judikatury (§ 12 s. ř. s.) nyní rozhodující senát přejímá a v podrobnostech na ni odkazuje. Zdejší soud je svou předchozí rozhodovací praxí vázán – srov. náleží Ústavního soudu ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1783/10, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62. Jinými slovy, nyní rozhodující senát neshledává důvod pro to, aby se od výše uvedené konstantní judikatury odchýlil

pokračování

a věc předložil rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu v souladu s ustanovením § 17 s. ř. s. Nyní rozhodující senát tedy v souladu s uvedenou judikaturou shrnuje, že podle § 36 daňového řádu lze prodloužit lhůtu k vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků dle § 115 odst. 2 daného předpisu. Žádost o prodloužení dané lhůty tudíž není nepřipustným podáním odůvodňujícím zastavení řízení, nýbrž jde o podání, o kterém je nutné meritorně rozhodnout. Na uvedeném závěru přitom nemohou nic změnit ani tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti. Některá již byla vypořádána citovaným rozsudkem zdejšího soudu sp. zn. 3 Afs 80/2019, na jehož závěry nyní rozhodující senát v této souvislosti odkazuje. Ani další stěžovatelem vznesená tvrzení pak dle názoru nyní rozhodujícího senátu nejsou způsobilá zvrátit citované judikaturní závěry stran možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ke stěžovatelově teleologickému výkladu daných ustanovení je nutno uvést, že ačkoliv smyslem odvolacího řízení jistě je přezkum skutkových zjištění a právních závěrů prvostupňového správce daně, nelze přehlédnout specifickou odvolacího řízení vedeného podle daňového řádu, který odvolacímu orgánu v zásadě neumožňuje prvostupňové rozhodnutí zrušit a vrátit věc prvostupňovému správci daně k dalšímu řízení (viz § 116 odst. 1 daňového řádu). Odvolací orgán je tedy oprávněn (resp. povinen) odstranit veškeré vady již ukončeného daňového řízení, a za tímto účelem mnohdy musí v rámci odvolacího řízení provádět i (rozsáhlé) dokazování zacílené na doplnění skutkového stavu (k tomu ostatně viz právě § 115 daňového řádu). Uvedené ostatně platí tím spíše pro řízení o zajišťovacím příkazu, kde z povahy věci dochází ke komplexní konfrontaci tvrzení a důkazů orgánů finanční správy a daňového subjektu poprvé právě až v odvolacím řízení. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že teleologický výklad a smysl odvolacího řízení by měly svědčit pro nemožnost prodloužení lhůty dle § 115 daňového řádu. Kasační soud je opačného názoru. Pro adekvátní uplatnění procesních práv daňového subjektu v odvolacím řízení bude mnohdy nutné mu již poskytnutou lhůtu k vyjádření se a k navržení nových důkazů prodloužit. Jako irelevantní přitom kasační soud hodnotí i stěžovatelem formulovaný systematický výklad. O správnosti závěru o nemožnosti prodloužit patnáctidenní lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu totiž neschválí, že jiné ustanovení daňového řádu zařazené ve zcela jiné části tohoto předpisu (stěžovatel odkazuje na úpravu vyjadřování se k výsledku postupu k odstranění pochybností) dle tvrzení stěžovatele obsahuje úpravu normující neprodloužitelnou patnáctidenní lhůtu.

[29] Kasačním námitkám, ve kterých stěžovatel rozporoval závěr krajského soudu stran možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, tudíž Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit (pro úplnost soud dodává, že se nezabýval kasačními námitkami, ve kterých stěžovatel rozporoval argumentaci krajského soudu ohledně stanovení maximální 15 denní lhůty a tvrdil, že krajský soud nevzal v potaz § 34 daňového řádu – předmětnou argumentaci krajský soud uvedl nad rámec nosných závěrů svého rozhodnutí, její případná nesprávnost by tudíž nemohla založit nutnost zrušení jeho rozhodnutí).

[30] Krajskému soudu tedy nelze vytýkat, pokud v souladu s výše uvedenou judikaturou uzavřel, že danou lhůtu prodloužit lze, a že stěžovatel pochybil, zastavil-li řízení o podané žádosti o prodloužení dané lhůty namísto toho, aby o ní věcně rozhodl. Krajskému soudu je pak nutno přisvědčit i v tom, že uvedené procesní pochybení stěžovatele založilo důvod ke zrušení rozhodnutí o odvolání, neboť šlo o vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[31] Kasační soud konstantně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudky ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65, a ze dne 15. 6. 2011, č. j. 2 As 60/2011 - 101). V rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016 - 39, Nejvyšší správní soud uvedl, že „zrušit rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem

podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. je třeba tehdy, je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo.“

[32] Krajský soud za vadu řízení označil to, že stěžovatel svým postupem spočívajícím v zastavení řízení o žalobcově žádosti o prodloužení lhůty zapříčinil to, že rozhodnutí o odvolání bylo vydáno v době, kdy žalobci (odvolateli) ještě běžela lhůta k vyjádření se k výzvě stěžovatele a k doplnění nových důkazů. Vzhledem k tomu, že na danou lhůtu lze aplikovat ustanovení o prodloužení lhůt, došlo totiž v nyní posuzované věci k prodloužení lhůty podle § 36 odst. 3 daňového řádu (podle kterého platí, že nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno, a také, že je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty). Vlastní závěr soudu ohledně aplikace § 36 odst. 3 daňového řádu a ohledně vydání rozhodnutí o odvolání před uplynutím lhůty k vyjádření se k výzvě přitom stěžovatel (jinak než argumentací ohledně nemožnosti danou lhůtu prodloužit, které kasační soud výše nepřisvědčil) v kasační stížnosti nezpochybnuje.

[33] Nejvyšší správní soud je přitom ve shodě s krajským soudem názoru, že bylo-li rozhodnutí o odvolání vydáno v době, kdy žalobci ještě běžela lhůta k vyjádření k výzvě, jedná se nepochybně o vadu mající vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Nelze totiž jednoznačně vyloučit, že žalobce by do konce běhu dané lhůty učinil vyjádření nebo navrhl nové důkazní prostředky, kteréžto by měly vliv na věcný výsledek řízení o odvolání. To platí tím spíše v dané situaci, kdy důvodem k vydání výzvy bylo mj. zjištění stěžovatele, že svědek, který měl dle žalobce osvědčit veškeré rozhodné skutečnosti (jednatel dodavatele žalobce), zemřel. Přehlédnout v této souvislosti nelze ani fakt, že stěžovatel v rozhodnutí o odvolání vycházel z toho, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, a to mj. s odkazem na to, že se ve stanovené lhůtě nevyjádřil k výzvě (viz bod 20 rozhodnutí o odvolání). Ostatně, v opakovaně citovaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 321/2016 zdejší soud vydání rozhodnutí o odvolání v době, kdy ještě plynula lhůta pro vyjádření se k výzvě dle § 115 odst. 2 daňového řádu, označil taktéž za vadu mající vliv na zákonnost: „[m]ožnost účastníků řízení vyjadřovat se v jeho průběhu k jednotlivým skutečnostem a důkazům je jejich základním procesním právem. Tomuto právu odpovídá povinnost správního orgánu se těmito vyjádřeními zabývat a své úvahy o nich promítat do rozhodnutí ve věci. Z důvodu, že stěžovatel o odvolání rozhodl, aniž by vyčkal do konce lhůty pro vyjádření, bylo toto základní procesní právo žalobci upřeno. [...]. Za těchto okolností nebylo možné uzavřít, že pochybení stěžovatele nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí a zamítnout žalobu; krajský soud postupoval zcela správně, pokud rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.“ Krajský soud tedy nepochybil, zrušil-li rozhodnutí o odvolání pro vady řízení mající vliv na jeho zákonnost. Nutno pak dodat, že na závěru ohledně vlivu dané procesní vady na zákonnost rozhodnutí o odvolání nemůže nic změnit ani (nepodložené) tvrzení stěžovatele, že žalobce nepředložil žádná tvrzení, resp. důkazy ani v současně běžícím řízení o stanovení daně. To nevylučuje, že by tak teoreticky mohl učinit v řízení o odvolání proti zajišťovacím příkazům. Stejně tak nemá na daný závěr vliv § 168 odst. 3 daňového řádu (podle kterého pominou-li před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, nebo zjistí-li správce daně důvody pro snížení původní výše zajištění, bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu či o změně zajištěné částky). Skutečnost, že by v reakci na případné vyjádření žalobce učiněné po vydání rozhodnutí o odvolání došlo hypoteticky ke změně či zrušení zajišťovacích příkazů, nic nemění na nezákonnosti rozhodnutí o odvolání, které bylo vydáno, aniž by bylo žalobci umožněno uplatnit jeho procesní právo vyjádřit se a navrhnout další důkazy dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Jinými slovy,

pokračování

na skutečnosti, že rozhodnutí o odvolání bylo v době jeho vydání nezákonné, nic nemění teoretická budoucí možnost ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu či změna zajištěné částky.

[34] Ke zrušení rozsudku krajského soudu pak nemohou vést ani námitky, ve kterých stěžovatel tvrdil, že krajský soud se nevypořádal s jeho argumentací obsaženou ve vyjádření k žalobě.

[35] Otázkou nezohlednění argumentace uvedené ve vyjádření žalovaného k žalobě se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 12. 11. 2009, č. j. 1 As 64/2009 - 153 (jehož východiska byla zopakována i ve stěžovatelem odkazovaném usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123; viz bod 32). Zde uvedl, že: „[j]e to žalobce, kdo určuje rozsah a meze přezkumu napadeného rozhodnutí v podobě žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), a proto nevypořádá-li se soud s argumentací žalovaného, pak tím může ovlivnit kvalitu a sílu svého právního názoru, nikoli však zatížit své rozhodnutí vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti.“ (srov. také např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2011, č. j. 7 As 80/2011 - 122, ze dne 29. 4. 2014, č. j. 2 As 23/2014 - 34, ze dne 29. 3. 2016, č. j. 5 As 74/2015 - 56, či ze dne 7. 2. 2018, č. j. 9 As 330/2016 - 192). Nevypořádání argumentace žalovaného může tedy do určité míry oslabit odůvodnění napadeného rozsudku, případně by mohlo představovat vadu řízení (srov. podpůrně usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123), avšak ani k tomu v nyní posuzovaném případě nedošlo. Krajský soud se v rozsudku sice nevypořádal se všemi podpůrnými argumenty stěžovatele ohledně nemožnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, vyjádřil však zcela přezkoumatelně svůj názor, že tuto lhůtu prodloužit nelze. Tím implicitně odmítl související stěžovatelovy argumenty týkající se opačného závěru. Uvedený postup by byl ostatně dostatečný rovněž v případě, že by jím krajský soud vypořádal přímo žalobní námitky. Odpovídá totiž konstantní judikatuře, podle níž není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, sp. zn. I. ÚS 729/2000, sp. zn. I. ÚS 116/05, sp. zn. IV. ÚS 787/06, sp. zn. III. ÚS 961/09, sp. zn. IV. ÚS 919/14 a také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Nutno pak dodat i to, že krajský soud neopomněl veškeré podpůrné argumenty stěžovatele; explicitně odmítl jeho jazykový výklad založený na interpretaci § 36 odst. 5 a § 115 odst. 4 daňového řádu a odkaz na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 50 Af 26/2018, nesouhlasil výslovně ani s tím, že by zdejší soud závěr o přípustnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu vyjádřil v rozsudku sp. zn. 1 Afs 321/2016 pouze *obiter dictum*. Ani uvedené námitky tedy Nejvyšší správní soud důvodnými neshledal.

[36] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že si plně uvědomuje důsledky rozsudku krajského soudu, resp. svého rozsudku, přičemž s ohledem na celkový kontext věci plně rozumí i důvodům, pro které stěžovatel kasační stížnost podal. S ohledem na výše uvedenou právní úpravu a k ní se vztahující konstantní judikaturu zdejšího soudu však nemohl postupovat jinak.

[37] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[38] O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží úspěšnému žalobci.

[39] Přiznaná náhrada nákladů řízení spočívá v odměně zástupce žalobce v řízení o kasační stížnosti ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náleží zástupci žalobce též náhrada jeho hotových výdajů ve výši 300 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem DPH, zvyšuje se takto vypočtená odměna a náhrada výdajů o částku odpovídající této dani (sazba daně 21 %) a celkově tak činí 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 7. ledna 2021

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu