



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **FULGUR BATTMAN, spol. s r. o.**, se sídlem Svitavská 39, Brno, zastoupeného JUDr. Janem Paroulkem, advokátem se sídlem Čelakovského 6, Blansko, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 34474/14/5200-20443-711661, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 23/2015 – 112,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4.114 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Jana Paroulka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) zahájil u žalobce dne 24. 11. 2010 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období říjen až prosinec 2007 a leden až prosinec 2008. V rámci ní dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění, jež měla spočívat v dodání reklamy umístěné na závodních automobilech od společností TARA COSMOPOLITAN s.r.o., ELEVANTO s.r.o. a JOB REAL s.r.o. Vydal proto dne 12. 9. 2013 dodatečné platební

výměry, jimiž žalobci doměřil DPH a rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále z doměřené daně.

[2] Proti těmto platebním výměrům podal žalobce dne 18. 10. 2013 odvolání. Správce daně provedl v průběhu odvolacího řízení dokazování výsledkem svědků. S hodnocením důkazů byl žalobce seznámen písemností č. j. 30733/14/5200-20443-711331, která byla žalobci předána při ústním jednání dne 27. 11. 2014. K závěrům obsaženým v této písemnosti se měl žalobce vyjádřit ve lhůtě stanovené správcem daně, která činila 10 dnů od doručení výzvy.

[3] Dne 28. 11. 2014 byla žalovanému doručena žádost žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření o 15 dnů oproti lhůtě původně stanovené, tedy do 22. 12. 2014. Správce daně žádosti vyhověl částečně tak, že rozhodnutím ze dne 2. 12. 2014, č. j. 32389/14/5200-20443-711661, prodloužil lhůtu k vyjádření o 9 dní. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 12. 12. 2014. Žalovaný vydal dne 19. 12. 2014 v záhlaví označené rozhodnutí, jímž odvolání zamítl a napadené platební výměry potvrdil. Dne 22. 12. 2014 bylo žalovanému doručeno vyjádření žalobce.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně. Namítal, že řízení před žalovaným bylo stíženo nezhojitelnou procesní vadou. Žalovaný pochybil, pokud nevyčkal na vyjádření žalobce ze dne 22. 12. 2014, kterým reagoval na výzvu správce daně, aby se vyjádřil ke skutečnostem zjištěným v průběhu odvolacího řízení. Lhůta pro vyjádření totiž měla podle žalobce uplynout až dne 22. 12. 2014, jak vyplývá z pravidla obsaženého v § 36 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[5] Krajský soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil. Ve svém rozsudku se zabýval otázkou, jakým způsobem ve věci plynula lhůta pro vyjádření se k podkladům pro rozhodnutí žalovaného. Rozhodující skutečností dle názoru soudu je, že rozhodnutí o prodloužení lhůty bylo žalobci oznámeno až dne 12. 12. 2014, tedy po uplynutí původní lhůty k vyjádření. Ze zákona tedy žalobci nová lhůta k vyjádření uplynula devátým dnem od oznámení rozhodnutí, což je počet dnů zbývajících v době podání žádosti do uplynutí původní doby. Lhůta k vyjádření žalobce by ze zákona skončila v neděli 21. 12. 2014, tudíž v pondělí 22. 12. 2014 doručené vyjádření bylo podáno správcem daně včas. Žalovaný tím, že o odvolání rozhodl před uplynutím takto ze zákona prodloužené lhůty, porušil procesní právo žalobce vyjádřit se k doplněnému skutkovému stavu, který vzal žalovaný za podklad svého rozhodnutí. To mělo dle soudu nepochybně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

II. Kasační stížnost

[6] Žalovaný (stěžovatel) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Krajský soud dle něj nesprávně interpretoval a aplikoval § 36 ve spojení s § 115 daňového řádu. Lhůtu k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a k důkazům, které je prokazují, dle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit na základě žádosti ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu.

[7] Možnost prodloužení lhůty je daňovým řádem podmíněna jednak skutečností, že jde o lhůtu správcovskou, v případě konkrétní zákonné lhůty musí být tato možnost obligatorně výslovně zakotvena zákonem (§ 36 odst. 1 daňového řádu), a dále faktem, že s předmětnou lhůtou není spojen zánik práva (§ 36 odst. 5 daňového řádu). Dle stěžovatele není ani jedna z těchto podmínek v případě lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu naplněna. Z toho vyplývá, že stěžovatel nebyl povinen žádost o prodloužení lhůty věcně projednat, nýbrž řízení o žádosti mělo být zastaveno, neboť podání žádosti o prodloužení lhůty je zjevně nepřipustným podáním.

[8] Stěžovatel poukázal také na to, že jednání žalobce lze označit za obstrukční. Správce daně lhůtu na jeho žádost doručenou dne 28. 11. 2014 reagoval hned druhý pracovní den, tedy 2. 12. 2014. Tentýž den bylo rozhodnutí o prodloužení lhůty dodáno do datové schránky zástupce žalobce, který se do ní však přihlásil až 12. 12. 2014, proto bylo rozhodnutí doručeno takto pozdě.

[9] Samotné vyjádření žalobce, které bylo stěžovateli doručeno 22. 12. 2014, neobsahuje žádné nové informace či dosud nesdělená tvrzení žalobce, jež by mohly jakkoliv ovlivnit výrok rozhodnutí o odvolání. Za takových okolností je nutné aplikovat judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž ne všechna pochybení a vady řízení před správním orgánem musí automaticky a bez dalšího zkoumání znamenat nezákonnost rozhodnutí a být důvodem pro jeho zrušení. Jestliže by tedy Nejvyšší správní soud nevyslyšel argumentaci stěžovatele týkající se běhu lhůt ve věci, musí být dále zkoumáno, zda pochybení stěžovatele způsobilo, že byl výrok rozhodnutí o odvolání jiný, než by byl v případě správného postupu. V tomto ohledu je navíc nepřezkoumatelný rozsudek krajského soudu, neboť ten pouze konstatoval, že stěžovatel procesně pochybil, a dále již se nezabýval otázkou, zda tato chyba mohla mít vliv na výrok rozhodnutí.

[10] Žalobce se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je projednatelná, není však důvodná.

[12] Klíčovou otázkou je posouzení charakteru lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu a jejího prodloužení dle § 36 daňového řádu. Tato ustanovení jsou formulována následovně.

[13] Dle § 115 odst. 2 daňového řádu: „*provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele*“.

[14] Ustanovení § 36 odst. 1 stanoví: „*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*“. Dle odstavce 3 potom: „*Nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno. Je-li rozhodnutí, kterým nebylo žádosti plně vyhověno, oznámeno po uplynutí stanovené lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno, končí běh této lhůty uplynutím tolika dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty*“. Odstavec 5 dále stanoví, že: „*lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva*“.

[15] 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.

[16] Tyto právní názory stěžovatele však neobstojí.

[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., Ondrýšek, 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.

[23] Poté, co Nejvyšší správní soud uzavřel, že jde o lhůtu správcovskou, kterou je zároveň možné prodloužit, zbývá posoudit, zda krajský soud na základě skutkových okolností nyní projednávané věci dospěl ke správnému závěru ohledně data uplynutí lhůty.

[24] Stěžovateli byly v rámci odvolacího řízení zjištěné skutečnosti a důkazy oznámeny 27. 11. 2014, tento den byla správcem daně stanovena lhůta pro vyjádření 10 dní. Tato lhůta by tedy uplynula 7. 12. 2014 (resp. v pondělí 8. 12. 2014).

[25] Žalobce podal 28. 11. 2014 žádost o prodloužení lhůty o 15 dní. Domáhal se tedy prodloužení lhůty do 22. 12. 2014.

[26] Správce daně vydal dne 2. 12. 2014 rozhodnutí, jímž žalobci částečně vyhověl – původní lhůtu prodloužil o 9 dní. Toto rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno 12. 12. 2014, tedy po uplynutí původně stanové lhůty.

[27] V takovém případě je nutné aplikovat druhou větu § 36 odst. 3, dle které: *„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“*. Rozhodnutí o částečném vyhovění žádosti bylo žalobci oznámeno 12. 12. 2014. Ve chvíli, kdy žalobce svou žádost o prodloužení lhůty podal, zbývalo z původní lhůty 9 dní. Lhůta pro vyjádření proto uplynula devět dní od oznámení rozhodnutí, tedy v pondělí 22. 12. 2014.

[28] Stěžovatel vydal rozhodnutí o odvolání dne 19. 12. 2014, tedy ve chvíli, kdy měl žalobce stále právo se ve lhůtě k podkladům pro toto rozhodnutí vyjádřit. Žalobce se k podkladům a důkazům včas (22. 12. 2014) vyjádřil, avšak toto vyjádření bylo fakticky již bezpředmětné, neboť rozhodnutí o odvolání již bylo vydáno, aniž by stěžovatel vyčkal do konce lhůty a aniž by vzal žalobcovu vyjádření v potaz.

[29] V kasační stížnosti stěžovatel vyjadřuje své pochyby o motivech jednání zástupce žalobce – dle jeho názoru svědčí skutečnost, že si rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 2. 12. 2014 ve své datové schránce „vyzvedl“ až 12. 12. 2014, o jeho obstrukčním jednání. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že pouze z toho, že se někdo do své datové schránky

přihlásí deset dní poté, co je mu do ní zaslána nějaká písemnost, nelze činit závěr, že jedná obstrukčně. Mohla nastat řada dalších legitimních důvodů, pro které k prodlevě došlo (např. nemoc či dovolená). V žádném jiném tvrzení stěžovatele Nejvyšší správní soud nespátřuje jakoukoliv další indicii, která by mohla závěr o obstrukčním jednání žalobce podpořit.

[30] Stěžovatel se dále domnívá, že i kdyby Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že lhůta skutečně uplynula až 22. 12. 2014, a vyjádření žalobce tedy bylo včasné, rozsudek krajského soudu neobstojí. Pochybení stěžovatele totiž dle něj nemělo žádný vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. To dovozuje ze skutečnosti, že vyjádření žalobce ve skutečnosti neobsahuje žádná nová tvrzení, která by mohla závěry obsažené v rozhodnutí o odvolání zvrátit.

[31] Tak tomu však není. Možnost 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. Pochybení žalovaného nelze bagatelizovat ani vzhledem k faktickému obsahu vyjádření, kde žalobce na 27 stranách textu podrobně reaguje na seznámení se zjištěnými skutečnostmi. 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. Jeho rozsudek neshledal Nejvyšší správní soud v tomto ohledu ani nepřezkoumatelným - nebylo povinností soudu vypořádat se s hypotetickou situací, nastíněnou ve vyjádření k žalobě, jak by byl žalovaný rozhodl, pokud by měl ke svému rozhodování k dispozici obsah vyjádření žalobce.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Žalovaný se svými námitkami neuspěl; jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[33] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť neměl ve věci úspěch. Žalobce ve věci úspěch měl, a proto mu vůči žalovanému náleží právo na náhradu nákladů řízení. Náklady spočívají v odměně advokáta žalobce za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) dle § 7, § 9 odst. 4 a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) činí 3.100 Kč. Náklady řízení dále tvoří paušální částka náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby. Celkové náklady řízení tak činí 3.400 Kč. Protože zástupce žalobce je

plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani. Celkem tedy žalobci náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 4.114 Kč. Žalovaný je povinen uhradit žalobci uvedenou částku na náhradě nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce žalobce JUDr. Jana Paroulka, advokáta.

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

V Brně dne 22. března 2017

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu