



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, se sídlem Horní Vltavice 116, zastoupená JUDr. Jitkou Třeštíkovou, advokátkou se sídlem Velké náměstí 220, Strakonice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2018, č. j. 31586/18/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2019, č. j. 50 Af 26/2018 – 126,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2019, č. j. 50 Af 26/2018 – 126, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. stručný popis dosavadního procesního vývoje věci

[1] Včasné podanou kasační stížností brojí žalobkyně, jakožto stěžovatelka, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

I.a) rozhodnutí žalovaného

[2] Rozhodnutím žalovaného byly změněny odvoláními napadené dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 7. 2014, na daň z přidané hodnoty takto (údaje v Kč):

1. č. j. 1583543/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období červen roku 2010, daň (326.658 → 150.123), penále (64.337 → 30.024),
2. č. j. 1584226/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období červenec roku 2010, daň (498.922 → 169.170), penále (99.784 → 33.834),
3. č. j. 1584328/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období září roku 2010, daň (470.405 → 311.582), penále (94.081 → 62.316),
4. č. j. 1584346/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období říjen roku 2010 - beze změny ve výši doměřené daně a penále, se změnami v údajích v části I. (Zdanitelná plnění) řádku 3, části IV. (Nárok na odpočet daně) řádků 44 a 47 a části VI. (Výpočet daně) řádků 63 a 64,
5. č. j. 1584374/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období listopad roku 2010, daň (1.946.481 → 1.908.695), penále (389.296 → 381.739),
6. č. j. 1584399/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období prosinec roku 2010, daň (3.236.645 → 3.124.235), penále (647.329 → 624.847),
7. č. j. 1584433/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období leden roku 2011, daň (2.920.381 → 3.217.481), penále (584.076 → 643.496),
8. č. j. 1584472/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období únor roku 2011, daň (5.522.012 → 5.379.285), penále (1.104.402 → 1.075.857),
9. č. j. 1584550/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období březen roku 2011, daň (5.700.056 → 5.346.349), penále (1.140.011 → 1.069.269),
10. č. j. 1584593/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období duben roku 2011, daň (4.763.037 → 4.795.478), penále (952.607 → 959.095),
11. č. j. 1584786/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období květen roku 2011, daň (6.432.369 → 6.441.420), penále (1.286.473 → 1.288.284),
12. č. j. 1584799/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období červen roku 2011, daň (6.733.201 → 6.500.020), penále (1.346.640 → 1.300.004),
13. č. j. 1584808/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období červenec roku 2011, daň (4.145.647 → 1.694.054), penále (829.129 → 338.810),
14. č. j. 1584824/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období srpen roku 2011, daň (5.930.627 → 4.881.290), penále (1.186.125 → 976.258),
15. č. j. 1584835/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období září roku 2011 - beze změny ve výši doměřené daně a penále, se změnami v údajích v části I. řádku 3, části IV. řádků 43 a 46 a části VI. řádků 62 a 63,
16. č. j. 1584843/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období říjen roku 2011 - beze změny ve výši doměřené daně a penále, se změnami v údajích v části I. řádku 3, části IV. řádků 43 a 46 a části VI. řádků 62 a 63,
17. č. j. 1584852/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období listopad roku 2011, daň (7.368.122 → 5.379.378), penále (1.473.624 → 1.075.875),
18. č. j. 1584866/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období prosinec roku 2011, daň (7.392.943 → 5.119.885), penále (1.478.588 → 1.023.977),
19. č. j. 1584910/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období leden roku 2012, daň (344.121 → 974.835), penále (68.824 → 194.967),
20. č. j. 1584926/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období únor roku 2012, daň (4.243.917 → 1.386.408), penále (848.783 → 277.281),
21. č. j. 1584936/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období březen roku 2012, - beze změny ve výši doměřené daně a penále, se změnami v údajích v části I. řádku 3, části IV. řádků 43 a 46 a části VI. řádků 62 a 63,

22. č. j. 1584944/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období duben roku 2012, daň (5.343.012 → 5.475.445), penále (1.068.602 → 1.095.089),
23. č. j. 1584957/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období květen roku 2012, - beze změny ve výši doměřené daně a penále, se změnami v údajích v části I. řádku 3, části IV. řádků 43 a 46 a části VI. řádků 62 a 63,
24. č. j. 1584965/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období červen roku 2012, - beze změny ve výši doměřené daně a penále, se změnami v údajích v části I. řádku 3, části IV. řádků 43 a 46 a části VI. řádků 62 a 63,
25. č. j. 1584975/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období červenec roku 2012, - beze změny ve výši doměřené daně a penále, se změnami v údajích v části I. řádku 3, části IV. řádků 43 a 46 a části VI. řádků 62 a 63,
26. č. j. 1584989/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období srpen roku 2012, daň (7.202.075 → 6.808.303), penále (1.440.415 → 1.361.660),
27. č. j. 1585018/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období září roku 2012, daň (7.339.562 → 5.215.612), penále (1.467.912 → 1.043.122),
28. č. j. 1585034/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období říjen roku 2012, - beze změny ve výši doměřené daně a penále, se změnami v údajích v části I. řádku 3, části IV. řádků 43 a 46 a části VI. řádků 62 a 63,
29. č. j. 1585054/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období listopad roku 2012, daň (8.185.596 → 8.023.312), penále (1.637.119 → 1.604.662),
30. č. j. 1585071/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období prosinec roku 2012, daň (5.256.902 → 4.311.546), penále (1.051.380 → 862.309),
31. č. j. 1585436/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období leden roku 2013, daň (5.900.355 → 5.709.547), penále (1.180.071 → 1.141.909),
32. č. j. 1585450/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období únor roku 2013 - beze změny ve výši doměřené daně a penále, se změnami v údajích v části I. řádku 3, části IV. řádků 43 a 46 a části VI. řádků 62 a 63,
33. č. j. 1585466/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období březen roku 2013, - beze změny ve výši doměřené daně a penále, se změnami v údajích v části I. řádku 3, části IV. řádků 43 a 46 a části VI. řádků 62 a 63,
34. č. j. 1585486/14/2216-24802-302330, za zdaňovací období duben roku 2013, daň (2.357.601 → 1.481.173), penále (471.520 → 296.234),

přičemž ve zbytku zůstaly výroky dodatečných platebních výměrů nezměněny.

[3] Nejvyšší správní soud podotýká, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno poté, co bylo předchozí zamítavé rozhodnutí žalovaného o odvoláních stěžovatelky (směřujících proti totožným dodatečným platebním výměrům a nadto i proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a srpen 2010) ze dne 23. 9. 2015, č. j. 30845/15/5300-22444-711307 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“), současně s na něj navazujícím rozsudkem krajského soudu ze dne 11. 5. 2016, č. j. 10 Af 41/2015 – 106, zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 – 70 (dále jen „kasační rozsudek“). Nejvyšší správní soud se v kasačním rozsudku zabýval tím, zda daňové orgány správně zjistily místo dodání u jednotlivých daňově deklarovaných plnění, tj. místo, kde stěžovatelka pořídila pohonné hmoty; zda se tak stalo v jiném členském státě, jak to posoudily daňové orgány a potažmo také krajský soud, nebo v tuzemsku, jak tvrdila stěžovatelka s tím, že v jiných členských státech vystupovala pouze v pozici dopravce a nenabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník pouze proto, že jí

byly pohonné hmoty (PHM) stočeny do jejích cisteren. Spornou otázkou tedy bylo, kdy, kde a mezi kým došlo k dodání zboží. Vzhledem k tomu, že se Nejvyšší správní soud neztotožnil s právním názorem žalovaného a krajského soudu v těchto otázkách, přistoupil ke zrušení tehdy napadeného rozsudku krajského soudu a prvního rozhodnutí žalovaného. Přitom v odst. 62 odůvodnění kasačního rozsudku uvedl, že stěžovatelce nebyla daň doměřena z důvodu účasti na daňovém podvodu, ačkoli tato varianta byla v odůvodnění prvního rozhodnutí žalovaného naznačována. K doměření daně došlo z důvodu, že stěžovatelka dle názoru žalovaného neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna v tuzemsku, pročez nesprávně tato plnění nepřiznala jako pořízení zboží z jiného členského státu a nepřiznala z těchto plnění daň. Nejvyšší správní soud proto v kasačním rozsudku záměrně nepojednal o kasační námitce, v níž se stěžovatelka vymezovala proti příslušné části odůvodnění prvního rozhodnutí žalovaného o potenciální stěžovatelčině účasti na daňovém podvodu. Pro účely dalšího odvolacího řízení po kasaci prvního rozhodnutí zavázal Nejvyšší správní soud žalovaného řídit se právním názorem, že na předmětnou transakci mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli nelze pohlížet izolovaně a uměle odhlížet od reálných podmínek uskutečňování řetězových transakcí.

[4] Žalovaný následně své aktuální rozhodnutí založil na odlišném právním hodnocení doplněného skutkového stavu. Nově konstatoval, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelce ve výše uvedené míře neuznal z důvodu stěžovatelčina zapojení do daňového podvodu. K tomu poznamenal, že *„změna právního názoru se ve výpočtu daňové povinnosti uvedené ve výroku tohoto rozhodnutí projevila tak, že byly sníženy částky za pořízení zboží z jiného členského státu na hodnoty uváděné odvolatelem v jeho tvrzení. Analogicky k tomu byly sníženy i částky nároku na odpočet daně z těchto plnění. Dále došlo k úpravě nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců, kdy byly hodnoty tohoto nároku tvrzené odvolatelem v jeho daňových přiznáních sníženy o hodnoty DPH vyčíslené na daňových dokladech (...), u nichž byla plnění zasažena podvodem, o kterém odvolatel věděl, či přinejmenším vědět mohl a měl.“*

[5] Důvodem pro spojení řízení o odvolání proti všem výše uvedeným dodatečným platebním výměrům do jediného odvolacího řízení byla žalovaným proklamovaná shodnost jejich skutkových a právních okolností. Ty měly základ v tom, že stěžovatelka za předmětná zdaňovací období uplatnila na řádku 40 daňových přiznání k dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně na vstupu v souvislosti s množstvím případů pořízení pohonných hmot (dále jen „PHM“) od deklarovaných dodavatelů: **BRUTO a.s.**, se sídlem Radimova 136/27, Praha 6, IČ 26168545, **Eryx s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Plzeňská 1270/79, Košíře, Praha 5 (vymazána z obchodního rejstříku ke dni 29. 8. 2019, pozn. NSS), **Impressive Structure s.r.o.**, se sídlem Mrštíkova 399/2a, Liberec, IČ 28627458 (k 22. 4. 2013 změna obchodní firmy na „HVO Trading s.r.o.“, pozn. NSS), **KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o.**, se sídlem Arkalycká 877, Praha 4, IČ 28227107 (k 11. 5. 2015 změna obchodní firmy na „KF Oil s.r.o.“), **Měřička Miroslav**, DIČ CZ470704095, **NIK oil s.r.o.**, se sídlem Horní Vltavice 116, IČ 26051575, **TOTAL ČESKÁ REPUBLIKA s.r.o.**, se sídlem Pobřežní 620/3, Praha 8, IČ 41189671, a **ZentA s.r.o.**, se sídlem Blatnická 4219/4, Brno, IČ 29272099.

[6] V rámci daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že PHM byly stěžovatelce dodávány v řetězcích společností, do kterých byli mj. zapojeni: **ECOLL INVEST a.s.** (nyní Alfa Group Service and Investments a.s. v likvidaci), Veverí 3163/111, Brno, IČ 29276888;

FUEL SPEDITION & FREIGHT LLC, organizační složka, Martinická 987/3, Praha 9, IČ 24701386; **GERBEX s.r.o. "v likvidaci"**, Svat. Čecha 1115, Uherský Brod, IČ 28288041; **HELLBY spol. s r.o.**, Na Poříčí 1071/17, Praha 1, IČ 27306607; **MALDIVA CORPORATION s.r.o.**, Pobřežní 370/4, Praha 8, IČ 24281158; **M.V.-Petrol Trade s.r.o.** (od 22. 7. 2014 změna firmy na „**M.V.-DIRECT TRADE s.r.o.**“), Jaselská 876, Kolín, IČ 29045517; **RENOIL CZ s.r.o.**, Veleslavín, Křenova 438/7, Praha 6, IČ 24199354; **VEMI STAV s.r.o. v likvidaci**, Těmice 117 (vymazána z obchodního rejstříku ke dni 22. 12. 2015), IČ 24153753.

[7] V bodu 44 svého rozhodnutí žalovaný vyjmenoval 96 obchodních společností, jež figurovaly v řetězcích transakcí s PHM, na jejichž konci stála stěžovatelka. Tyto transakční řetězce pak modelově popsal v následujícím bodu (45) svého rozhodnutí, a to způsobem, že ke každému zdaňovacímu období (včetně srpna 2010, jemuž odpovídající platební výměr nebyl předmětem přezkumu v rozhodnutí žalovaného, pozn. NSS) uvedl obchodní řetězec (byť někde pouze o dvou člancích, včetně stěžovatelky) příslušný k daňovým dokladům, na jejichž základě stěžovatelka uplatnila v tom kterém zdaňovacím období nárok na odpočet daně. Žalovaný uvedl celkem 161 modelů obchodních řetězců s PHM, v nichž byla stěžovatelka zapojena. Následně v rámci těchto modelů zkoumal existenci chybějící daně na úrovni obchodních společností s tuzemskou registrací k DPH, které byly prvním pořizovatelem PHM z jiného členského státu. V rámci každého z bodů 51 až 91 rozhodnutí žalovaného se žalovaný věnoval jednotlivým obchodním společnostem z výše zmíněného výčtu 96 účastníků modelů zjištěných obchodních řetězců a posuzoval vždy nejprve u prvního článku řetězce, zda lze konstatovat chybějící daň. Pokud dospěl k závěru, že nikoliv, postupoval žalovaný k následující společnosti v tom kterém řetězci figurující. V případě modelových řetězců, u jejichž prvního článku nebyla žalovaným identifikována chybějící daň, pokračoval žalovaný ve zjišťování chybějící daně u dalších článků řetězců (body 92 až 95 rozhodnutí žalovaného). Následně pak u souhrnu všech řetězců s identifikovanou chybějící daní posuzoval, zda k realizaci obchodních transakcí bylo přistupováno za standardních okolností (body 96 až 102 rozhodnutí). Nestandardní okolnosti přitom shledal v případech, kdy stěžovatelka nakupovala PHM od dodavatelů BRUTO, Eryx, Impressive Structure, KONT FUEL DISTRIBUTION, Měřička Miroslav, NIK oil a ZentA. V modelových řetězcích, u nichž byla zjištěna chybějící daň a zároveň nestandardní okolnosti transakcí, žalovaný konstatoval daňový podvod. Posléze proto v takových případech aplikoval dvousložkový tzv. „vědomostní test“, v němž posuzoval, zda byly dány objektivní okolnosti prokazující, že stěžovatelka mohla a měla vědět (či dokonce musela vědět), že se při realizaci předmětných transakcí účastní podvodu na DPH (body 104 až 115 rozhodnutí). Žalovaný také vážil, zda byla stěžovatelka v dobré víře o absenci podvodného charakteru transakcí a zda přijala rozumná opatření k prevenci své účasti na podvodných řetězcích (body 116 až 123 rozhodnutí žalovaného). Výstup všech těchto úvah sumarizoval tak, že na základě zjištěného skutkového stavu identifikoval přijaté daňové doklady za nákup PHM od přímých dodavatelů stěžovatelky, který byly přeprodány v řetězcích za účasti těch obchodních společností, u nichž odvolací orgán zjistil existenci chybějící daně a nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH. Uvedl, že vzhledem k tomu, že stěžovatelka o podvodu věděla, či přinejmenším vědět mohla a měla, avšak nepřijala adekvátní opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu, je žalovaný oprávněn nepřiznat stěžovateli nárok na odpočet daně z daňových dokladů vyjmenovaných v rozhodnutí ze dne 11. 6. 2018, č. j. 26509/18/5300-22441-701848 [NSS poznamenává, že jde o rozhodnutí žalovaného o opravě zřejmých nesprávností

v písemnosti označené jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a se změnou právního názoru a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 8. 6. 2018 (dále jen „Seznámení“).

[8] Ve zbývajícím rozsahu svého rozhodnutí o odvolání se žalovaný zabýval vypořádáním stěžovatelkou uplatněných odvolacích důvodů. Těch žalovaný identifikoval celkem sedm, a stručně je popsal tak, že stěžovatelka namítala 1) nesprávnost závěru o okamžiku přechodu práva nakládat s dopravovaným zbožím jako vlastník, 2) neúplnost provedeného dokazování, neprovedení navržených důkazů, 3) nesprávnou aplikaci rozsudků Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci EMAG a Euro Tyre vyplývající z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 2. 3. 2015 (správně 25. 3. 2015, pozn. NSS), č. j. 45 Af 13/2013 - 152, 4) neprokázání existence podvodu na DPH, 5) neunesení důkazního břemene správcem dně ve vztahu k prokázání objektivních okolností svědčících o stěžovatelčině vědomosti (nebo možnosti vědět) o podvodu na DPH, 6) existenci své dobré víry a přijetí rozumných opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu a 7) procesní pochybení žalovaného v rámci doplnění odvolacího řízení. Žalovaný upozornil, že některé z nich jsou pouze pozůstatkem odvolacích námitek uplatněných stěžovatelkou dříve proti prvotním skutkovým zjištěním a závěrům správce daně, které byly postaveny na kvalifikaci předmětných pořízení PHM jakožto pořízení zboží z jiného členského státu, nikoli na argumentu účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, čímž se takové odvolací důvody staly po změně právního názoru a doplnění řízení irelevantními. Ve zbytku pak shledal aktuální odvolací námitky nedůvodnými (body 124 až 198 rozhodnutí žalovaného).

I.b) napadený rozsudek

[9] Krajský soud neshledal stěžovatelčinu žalobu důvodnou.

[10] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud ponejprv nepřisvědčil stěžovatelce ohledně námitky marného uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Konec prekluzivní lhůty připadl na 6. 8. 2017. Posledních 12 měsíců před tímto datem [ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu] začalo běžet dne 7. 8. 2016 a uplynulo dnem 6. 8. 2017. V této dvanáctiměsíční lhůtě byl Nejvyšším správním soudem vydán dne 22. 12. 2016 kasační rozsudek, jímž bylo původní rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušeno a věc vrácena k novému projednání. Kasační rozsudek byl stěžovatelce oznámen doručením v téže lhůtě. Předmětný kasační rozsudek je podřaditelný pod „rozhodnutí“ ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu a jeho vydání mělo za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok, tj. do 6. 8. 2018. Jestliže aktuální rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 13. 7. 2018 a stěžovatelce bylo oznámeno dne 18. 7. 2018, pak rozhodnutí o dodatečném doměření daní za jednotlivá zdaňovací období nabylo právní moci ve lhůtě jednoho roku, o který byla původní lhůta pro stanovení daně prodloužena. Je-li kasační rozsudek, jímž bylo původní rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušeno, rozhodnutím ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona, pak tento rozsudek, jímž bylo odstraněno původní vadné rozhodnutí, nelze nahlížet jako rozhodnutí ryze formální, jestliže ke zrušení rozhodnutí žalovaného došlo pro nedostatečně zjištěný skutkový stav a nesprávný právní názor finančních orgánů.

[11] Rozsah podkladů, které byly shromažďovány správcem daně a policií, nemohl dle krajského soudu nic změnit na tom, že § 115 odst. 3 daňového řádu prikazuje, že lhůta pro vyjádření a navrzení dokazování nesmí být delší 15 dnů. Současně krajský soud odkázal na § 115 odst. 4 téhož zákona, podle kterého k návrhům uplatněným po uvedené lhůtě přihlížet nelze. Lhůta se vztahuje na všechny daňové subjekty, o jejichž odvolání je rozhodováno, a tuto lhůtu je nezbytné vztáhnout též na stěžovatelku. Ta ostatně v uvedené lhůtě podala kvalifikované vyjádření. V tomto vyjádření se k věci obsáhle a zcela konkrétně vyjádřila, když bylo reagováno na skutková i právní zjištění žalovaného, což samo o sobě již svědčí dle názoru krajského soudu o tom, že stěžovatelka měla pro své vyjádření dostatečný prostor. Právě obsah tohoto vyjádření pak nasvědčuje tomu, že stěžovatelka předané písemnosti prostudovala. Nesmí-li obecně být lhůta pro vyjádření delší než 15 dnů, pak krajský soud považoval za zákonu odpovídající rozhodnutí o žádosti o prodloužení této lhůty, jestliže řízení o takové žádosti bylo zastaveno a toto rozhodnutí následně potvrzeno v odvolacím řízení při současném odmítnutí odvolání. Krajský soud současně shledal významným ustanovení § 36 odst. 5 daňového řádu, v jehož souvislosti vyložil právě ustanovení § 115 odst. 3 téhož zákona. Předpokládá-li ustanovení § 115 odst. 3 nemožnost stanovit lhůtu delší 15 dnů, pak to znamená, že s uplynutím takové lhůty je spojen zánik práva vyjádření podat, a proto se jedná o lhůtu, kterou prodloužit nelze. Právě ustanovení § 115 odst. 3 a § 36 odst. 5 daňového řádu pak dle názoru krajského soudu bránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 zákona prodloužit. Krajský soud zopakoval, že stěžovatelka své právo podat vyjádření a navrhnout doplnění dokazování využila a učinila tak se znalostí obsahu vyjádření a dokumentů, které si vyžádala při nahlížení do spisu. Již z toho důvodu nebyla stěžovatelka na svých procesních právech zkrácena, což považuje krajský soud za zásadní při hodnocení důsledků případného porušení procesních práv, neboť případná procesní vada nemohla mít na zákonnost rozhodnutí vliv.

[12] Doplnění dokazování o znalecké posudky k otázkám standardnosti uplatněného stěžovatelčina obchodního modelu a obvyklé ceny PHM shledal krajský soud nadbytečným, neboť skutkový stav považoval za spolehlivě zjištěný. Podotkl, že znalecké posudky měl ostatně pro své rozhodování k dispozici a jejich zohlednění přináležejí k posouzení důvodnosti žalobních výhrad ke kupním cenám pohonných hmot a k obchodnímu modelu. Krajský soud dále poznamenal, že znalecké posudky se provádějí za účelem prokázání otázek skutkových odborné povahy. Úkolem znalce není řešit otázky právní, což se v podstatě dělo u posudku vztahujícího se k obchodním transakcím v řetězci zapojených subjektů. Jestliže znaleckými posudky nebyly prokazovány skutkové otázky odborné povahy, pak nemožnost znalecké posudky předložit nezakládala stěžovatelkou namítanou procesní vadu v řízení před žalovaným.

[13] V dalších částech odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud vysvětlil, proč neshledal důvodnými ani žalobní námítky směřující proti správnosti skutkových zjištění a vyvozených právních názorů žalovaného. Nejvyšší správní soud již v tomto rozsudku neuvádí popis dalších důvodů napadeného rozsudku, neboť se jejich přezkumem v tomto řízení o kasační stížnosti již nezabýval poté, co zjistil důvodnost stěžovatelčiných námitek směřujících proti procesnímu postupu žalovaného (a jeho právnímu posouzení krajským soudem).

II. Obsah podání v řízení o kasační stížnosti

II.a) Kasační stížnost

[14] Kromě obsáhlé kasační stížnosti podala stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu také pět doplnění kasační stížnosti a dvě repliky k vyjádřením žalovaného. Nejvyšší správní soud níže uvádí jejich stručný obsah, aniž by jednotlivé kasační námitky kategorizoval podle podání, v němž byly uplatněny.

[15] Obecným odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) stěžovatelka tvrdí kasační důvod v podobě nezákonnosti napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále také kasační důvod představovaný vadou řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit (za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost), a konečně i kasační důvod nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, s tím, že taková vada měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[16] Stěžovatelčinu konkretizovanou kasační argumentaci lze tematicky kategorizovat do několika bodů. Krajský soud nesprávně posoudil právní otázku přerušení lhůty pro stanovení daně. Žalovaný měl hrubým způsobem porušit stěžovatelčino právo na spravedlivý proces, neunesl důkazní břemeno a neprokázal existenci daňové ztráty a neunesl důkazní břemeno o stěžovatelčině vědomosti (resp. možnosti být si vědoma) podvodného charakteru předmětných transakcí. Rozhodnutí žalovaného a napadený rozsudek byly vydány na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Stěžovatelkou uplatněný model obchodování byl zcela standardní a stěžovatelka přijala dostatečná opatření, která bylo lze po ní rozumně vyžadovat, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k její účasti na daňovém podvodu. Krajský soud posuzoval důvodnost žaloby, aniž měl k dispozici kompletní správní spis. Dále krajský soud opomenul stěžovatelkou při jednání předložený listinný důkaz, který pouze jakožto „přílohu žalobkyně“ založil do spisu. Dále krajský soud prakticky oslyšel žalobní námitku, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu měl být v první řadě vymáhán nikoli po ní, nýbrž po jejím většinovém dodavateli, společnosti Bruto. Orgány finanční správy nemohou odepřít nárok na odpočet DPH na vstupu libovolnému článku řetězce zasaženého podvodem, nýbrž právě a jen tomu článku, u kterého byly zjištěny v souhrnu nejvýznamnější indicie o účasti (vědomosti o účasti) na daňovém podvodu. Konečně stěžovatelka namítla, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vůbec nevyplývá, z čeho (a zda vůbec) dovodil, že účelem všech předmětných obchodních transakcí bylo získání výhody v podobě čerpání nadměrného odpočtu.

[17] Následuje podrobná rekapitulace těch kasačních námitek, jejichž vypořádání bylo nezbytné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

[18] Stěžovatelka namítá nesprávnost právního názoru krajského soudu, jež zaujal v otázce plynutí (přesněji prodloužení) lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Daňová kontrola byla u stěžovatelky zahájena dne 5. 6. 2013. V důsledku toho počala

dle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová lhůta pro stanovení daně, jejíž konec připadl na den 6. 6. 2016. Podáním první žaloby dne 19. 10. 2015 došlo ke stavení běhu lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, a to ode dne podání žaloby do 7. 6. 2015, kdy právní moci nabyl rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2016, č. j. 10 Af 41/2015 – 106. Lhůta tak neběžela od 20. 10. 2015 do 7. 6. 2016. V důsledku toho se konec běhu lhůty pro stanovení daně posunul na 25. 1. 2017. Proti uvedenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích byla žalobkyní podána kasační stížnost. Kasační stížnost byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena 14. 6. 2016. O kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 - 7, který byl stěžovateli doručen 22. 12. 2016. Prekluzivní lhůta tak neběžela od 15. 6. 2016 do 22. 12. 2016. V důsledku toho se konec prekluzivní lhůty posunul na 6. 8. 2017. Spornou otázkou podle stěžovatelky je, zda byla lhůta pro stanovení daně prodloužena (prvním) rozhodnutím žalovaného o odvolání ze dne 23. 9. 2015, neboť toto rozhodnutí bylo citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu zrušeno pro nezákonnost. Pokud ano, potom by byla lhůta pro stanovení daně prodloužena dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu o jeden rok až do 6. 8. 2018. Krajský soud ale na rozdíl od stěžovatelky i žalovaného považuje za rozhodnutí, které prodloužilo běh lhůty pro stanovení daně o rok, nikoliv napadené rozhodnutí o odvolání, ale samotný kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka má však za to, že opravným prostředkem se podle § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu rozumí odvolání nebo rozklad, nikoli zrušující rozsudek. Řízení před správním soudem není další fází daňového řízení. Podání žaloby není opravným prostředkem proti rozhodnutí o stanovení daně, neboť správní soud daň nestanovuje, ale pouze přezkoumává daňová rozhodnutí. Kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu tak nelze v žádném případě považovat za rozhodnutí o mimořádném opravném prostředku ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. V případě přezkumu daňových rozhodnutí ve správním soudnictví se lhůta pro stanovení daně neprodlužuje, ale naopak její běh se staví dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Stěžovatelka se zároveň kriticky vymezuje vůči závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, s tím, že nezákonné rozhodnutí nemůže prodloužit běh prekluzivní lhůty, neboť v opačném případě by to bylo přičítání nezákonného postupu státní moci v neprospěch daňového subjektu. Tento svůj názor podepírá odkazy na komentářovou literaturu.

[19] Stěžovatelčino právo na spravedlivý proces mělo být porušeno tím, že jí současně s písemností „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a se změnou právního názoru a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ č. j. 25179/18/5300-22441-701848 nebyly žalovaným zaslány žádné přílohy v podobě důkazních prostředků či jiných písemností, které byly v průběhu dalšího odvolacího řízení shromážděny. Až při nahlížení stěžovatelčina zástupce do spisu u žalovaného dne 14. 6. 2018 měla stěžovatelka příležitost se seznámit s přibližně 800 novými dokumenty zařazenými do správního spisu, čítajícími přibližně 2000 stran textu. Žalovaným opatřená tabulka zachycující popis jednotlivých obchodních řetězců obsahuje více než 68 000 buněk. Procesní pochybení žalovaného shledává stěžovatelka také v tom, že s ní v rozporu s § 88 daňového řádu neprojednal Seznámení, když jí neodpověděl na některé (při nahlížení uskutečněném dne 14. 6. 2018 položené) otázky k Seznámení s tím, že tyto konkrétní otázky vyhodnotil a posoudil jako odvolací důvody, které v přípise adresovaném stěžovateli přislíbil vypořádat až v rozhodnutí o odvolání. Zároveň došlo k porušení stěžovatelčina práva na spravedlivý proces tím, že kvůli nebyvalé rozsáhlosti kontrolních zjištění a doplnění odvolacího řízení

po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného nebylo lze po stěžovatelce spravedlivě požadovat, aby se ve lhůtě patnácti (fakticky ale pouze osmi) dní od získání povědomí o obsahu Seznámení a doplnění správního spisu komplexně vyjádřila ke všem novým dokumentům a závěrům žalovaného, neboť v tak krátké době nebylo možné ani všechny předané písemnosti prostudovat. Žalovaný tudíž pochybil, pokud její navazující žádost o prodloužení lhůty pro vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků meritorně neprojednal a namísto toho řízení o předmětné žádosti zastavil rozhodnutím ze dne 19. 6. 2018, č. j. 28273/18/5300-22441-701848. Stěžovatelka se v této souvislosti neztotožňuje s vypořádáním odpovídající žalobní námitky krajským soudem, neboť jeho názor o nemožnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je v rozporu s názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, stejně jako se stanoviskem odborné literatury. Všechny v tomto odstavci uvedené výtky v jejich souhrnu označuje stěžovatelka za porušení svého práva na spravedlivý proces, konkrétně pak práva na seznámení se všemi důkazy a na vyjádření se k nim. V důsledku toho neměla stěžovatelka dostatek času na předložení znaleckých posudků k otázkám standardnosti stěžovatelkou praktikovaného obchodního modelu a obvyklosti pořizovací ceny PHM u předmětných přijatých plnění.

[20] Obdobně podrobným způsobem konkretizovala stěžovatelka i zbývající námitky uvedené v odst. 15 tohoto rozsudku. Nejvyšší správní soud však považoval za nadbytečné je zde detailně reprodukovat, neboť již na základě posouzení výše uvedených námitek procesního zaměření dospěl k závěru o důvodnosti kasační stížnosti (upřesněno níže).

II.b) vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[21] Žalovaný mj. uvedl, že právo na spravedlivý proces má své meze, např. princip právní jistoty, který se velmi často projevuje právě stanovením mezního okamžiku, do kterého lze práva realizovat. Takové omezení spatřuje i ve stanovení povahy lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Odvolací řízení *a priori* není konstruováno tak, aby plně nahrazovalo řízení vyměřovací či doměřovací. Zákonodárce měl zajisté důvod omezit lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu, a to například ve srovnání s lhůtou dle § 88 daňového řádu (seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění). Toto omezení se dle žalovaného promítlo jak ve stanovení horní hranice lhůty, tak v nemožnosti jejího prodloužení. Nemůže být *a priori* chybným závěr, že lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, kterou nelze prodloužit, protože zákaz jejího prodloužení je v souladu s účelem zákona, tudíž pro postup žalovaného svědčí v první řadě závěr učiněný pomocí teleologického výkladu ustanovení § 115 daňového řádu. Ostatně obdobně vnímá účel tohoto ustanovení i judikatura, přičemž žalovaný odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017 – 67: „*Odvolatel je tak při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum. Prostor pro 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.*“ Žalovaný dále podotýká, že se samotným nedodržením lhůty nelze spojovat žádné právní následky, které by byly pro daňový subjekt a jeho další procesní aktivitu fatální. Marné uplynutí této lhůty totiž pro daňový subjekt neznamena ztrátu práva doplňovat argumentaci v odvolacím řízení a vyjadřovat se ke skutečnostem

zjištěným v rámci odvolacího řízení, které mu byly předestřeny v seznámení. Naopak daňový subjekt má možnost doplňovat své námitky a tvrzení až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Rovněž za situace, kdy jsou námitky daňového subjektu vzneseny těsně před vydáním rozhodnutí o odvolání, nebo jde o námitky, které jsou ve vztahu ke lhůtě dle § 115 daňového řádu opožděně podané, je odvolací orgán povinen se s nimi vypořádat. Nelze ani klást rovnítko mezi marným uplynutím propadné lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu a nemožností daňového subjektu doplňovat návrhy důkazních prostředků, a to zejména s ohledem na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, kdy odvolací orgán může důkazní prostředky, které byly daňovým subjektem navrženy opožděně, provést z vlastní iniciativy. S marným uplynutím prekluzivní lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu není 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. Naopak odvolací orgán se i opožděnou reakcí daňového subjektu na seznámení může, resp. musí zabývat.

[22] Žalovaný dále argumentuje s užitím gramatické interpretace tak, že podle § 36 odst. 5 daňového řádu nelze prodloužit lhůtu, jejímž uplynutím zaniká právo. Ve spojení s § 115 odst. 4 daňového řádu marným uplynutím lhůty zaniká právo vyjádřit se k seznámení, resp. navrhnout další důkazní prostředky (žalovaný má za to, že pokud správce daně k návrhům nepřihlíží, jedná se o shodnou situaci, jako kdyby právo zaniklo).

[23] Žalovaný má za nepochybné, že se Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, k této otázce vyjádřil, byť tak učinil pouze *obiter dictum*. Žalovaný se s právním názorem tam vyjádřeným neztotožňuje. Nejvyšší správní soud podle něj totiž řešil skutkově a právně naprosto odlišnou situaci, a to spor o výklad § 36 daňového řádu, když odvolací orgán v daném případě rozhodl o odvolání a nevyčkal na vyjádření daňového subjektu. Ve zde řešeném případě stěžovatelka reagovala, což činí její kasační argumentaci k této otázce v podstatě jen principiální. Žalovaný má rovněž za to, že se nelze ztotožnit s odůvodněním názoru, který Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku vyslovil. Podstatou neaplikace § 36 odst. 5 daňového řádu (v případě lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu) má být jeho omezená aplikovatelnost pouze na lhůty hmotněprávní, přičemž uplynutím lhůt procesních dochází ve své podstatě vždy k zániku práva, což ovšem neznamená, že by nebylo možné dané lhůty prodloužit. S tímto právním názorem se žalovaný nemůže ztotožnit a předestírá proti tomu svou vlastní právní argumentaci. Není pravdou, že s uplynutím procesních lhůt se pojí vždy zánik práva. Zde je třeba rozlišovat mezi lhůtami propadnými, kde je právě takový následek v zákoně vyjeven, a ostatními. Příkladem budiž stanovení lhůty v rámci výzvy dle § 92 odst. 4 či § 112 daňového řádu, kdy právo daňového subjektu reagovat na výzvy správce daně s marným uplynutím lhůty nezaniká, naopak, jak praxe, tak judikatura vždy směřovaly k názoru, že daňový subjekt může reagovat i po uplynutí stanovených lhůt, a to až do okamžiku následného úkonu, například seznámení s výsledkem kontrolního zjištění či zastavení odvolacího řízení. Nosná argumentace obsažená v rozsudku prvního senátu Nejvyššího správního soudu je tak dle žalovaného nesprávná, resp. nepřesvědčivá. Z hlediska systematického výkladu poukazuje žalovaný na obdobné ustanovení § 90 daňového řádu, kde zákon stanoví lhůtu 15 dnů za účelem seznámení se s výsledkem postupu k odstranění pochybností a návrhem na pokračování v dokazování. Tuto lhůtu nelze též prodloužit. Zákonodárce tak dává najevo, že 15denní lhůta k reakci daňového subjektu není něčím naprosto výjimečným či nezamýšleným.

[24] Žalovaný uznává, že důvodová zpráva je důležitou informací při hledání smyslu zákona a ve většině případů též souzní s textem, účelem i systematickou zákona. Není tomu tak ale vždy, neboť důvodová zpráva není formálním pramenem práva. Zákonodárce ani nemůže provádět výklad práva, a tudíž význam důvodové zprávy nelze přeceňovat. Důvodová zpráva, potažmo historický výklad nemůže nikdy stát nad výsledky výkladů gramatického, systematického či teleologického. I podle Nejvyššího správního soudu platí, že „*jakkoliv důvodová zpráva může obecně představovat významné vodítko pro výklad ustanovení, k němuž se vztahuje, nelze stavět jí deklarovaný účel nad materiální smysl institutu, který dotčené ustanovení upravuje*“ (rozsudek ze dne 29. 6. 2018, č. j. 3 Afs 58/2017 – 70). Dle žalovaného pro nemožnost prodloužit lhůtu stanovenou dle § 115 odst. 2 daňového řádu svědčí výsledky výkladu gramatického, teleologického i systematického.

[25] Žalovaný rovněž uvedl, že stěžovatelce byla ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu poskytnuta v mezích daných zákonem maximální lhůta (15 dnů) k reakci na seznámení v rámci odvolacího řízení dle uvedeného ustanovení. Žalovaný navíc nad rámec stanovené lhůty vyčkal s vydáním rozhodnutí o odvolání více než měsíc od doručení seznámení, aby tak měla stěžovatelka dostatečnou dobu pro své vyjádření. Stěžovatelka ostatně již ve stanovené patnáctidenní lhůtě využila svá práva a podala kvalifikované doplnění odvolání, resp. vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Toto podání stěžovatelky přitom žalovaný zohlednil v rámci rozhodnutí o odvolání. Žalovaný též upozorňuje na fakt, že i s ohledem na změnu právního názoru v dané věci nerozhodoval okamžitě po uplynutí lhůty stanovené v seznámení, ale vyčkal s vydáním rozhodnutí až do 13. 7. 2018 s tím, že do té doby stěžovatelka mohla ještě reagovat na seznámení anebo doplnit odvolací řízení. Reálně tak stěžovatelka disponovala více než měsícem čisté doby, po kterou mohla na seznámení účastníka řízení reagovat. Ke stěžovatelkou zvolené procesní taktice, kdy tato trvá na prodloužení lhůty k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, přestože se již jednou vyjádřila, žalovaná uvedla, že se jeví jako taktika směřující k neúčelnému protahování odvolacího řízení, a tedy taktika zvolená v rozporu s účelem zákona. Stěžovatelka v rámci dané fáze daňového řízení zvolila obstrukční taktiku namísto řádného hájení svých práv a pro takový přístup by neměla najít zastání u soudní moci.

[26] Žalovaný současně odmítá být jakýkoliv náznak, že finanční správou zastávaný právní názor je názorem jakkoliv účelovým, vědomě vedoucím k potlačení práva daňového subjektu na spravedlivý proces. Jelikož si je ale vědom, že z praktického hlediska mohou nastat případy, kdy je stanovená lhůta, byť v maximálně délce, nepřiměřeně krátká, zvolil při aplikaci inkriminované normy přístup, kdy maximálně vyčká s vydáním samotného rozhodnutí o odvolání a veškeré odvolatelem uplatněné návrhy či vyjádření při vydání rozhodnutí o odvolání zohlední. Závisí tak i na odvolateli, jaký přístup k hájení svých práv zvolí. Ve zde řešeném případě má žalovaný navíc za to, že i v případě jiného pohledu na otázku prodloužení lhůty by jeho postup fakticky obstál. Stěžovatelka žádala o prodloužení lhůty do 31. 7. 2018. Správní orgán by v případě meritorního rozhodování o žádosti (podané dne 15. 6. 2018) měl povinnost v souladu s § 36 odst. 2 daňového řádu lhůtu prodloužit alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývá ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno (v daném případě by se jednalo o několik dní). V daném případě ale správní orgán vyčkal s vydáním rozhodnutí až do 13. 7. 2018. S ohledem na tuto reálnou délku lhůty k reakci na seznámení tedy nelze hovořit o zkrácení stěžovatelčiných práv v odvolacím řízení.

[27] Nejvyšší správní soud podotýká, že v této části popsal pouze zlomek celkového rozsahu vyjádření, a to z obdobných důvodů, pro něž selektivně uvedl obsah kasační stížnosti i napadeného rozsudku.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[29] Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost k nesouladu údajů plynoucích ze spisové značky nyní posuzované věci (indikujících určení věci k projednání a rozhodnutí třetímu senátu tohoto soudu) a složení senátu, který o ní rozhodoval (srov. záhlaví tohoto rozsudku), uvádí, že předmětná kasační stížnost byla nejprve na základě standardního postupu přiřazena, s ohledem na pořadí nápadu, do třetího senátu Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka nicméně uplatnila námitku proti obsazení soudu, přičemž poukázala na skutečnost, že v této věci již dříve rozhodoval druhý senát Nejvyššího správního soudu (srov. výše zmiňovaný rozsudek ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 – 70), a proto se s odkazem na bod 4.1 „Pravidel pro přidělování souvisejících věcí“, jež jsou součástí Rozvrhu práce Nejvyššího správního soudu pro rok 2019, domáhala přidělení věci k projednání a rozhodnutí druhému senátu tohoto soudu. Předseda Nejvyššího správního soudu se s názorem stěžovatelky ztotožnil (opatření předsedy Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 4. 2019, č. j. S 109/2019 – 9) a podle zmíněného ustanovení Pravidel pro přidělování souvisejících věcí byla věc nově přidělena k projednání a rozhodnutí druhému senátu tohoto soudu. Prvotně přidělená spisová značka přitom již změněna nebyla.

[30] Kasační stížnost je důvodná.

III.a) Lhůta pro stanovení daně

[31] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou marného uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Nehledě na to, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se soudy ve správním soudnictví zabývají otázkami prekluze i nad rámec uplatněných návrhových bodů (srov. rozsudek ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS, rozsudek ze dne 16. 4. 2010, č. j. 7 As 11/2010 – 134, nebo rozsudek ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 109/2009 – 201; všechny rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz), nelze pochybovat o tom, že v případě důvodnosti této námítky by postrádalo sebemenšího smyslu zabývat se dalším přezkumem napadeného rozsudku krajského soudu.

[32] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dovodil, že právní skutečností, na jejímž základě došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, nebylo oznámení prvního (posléze kasačním rozsudkem zrušeného) rozhodnutí žalovaného stěžovatelce, nýbrž oznámení samotného kasačního rozsudku stěžovatelce. Současně konstatoval, že se ztotožnil s právním názorem, jež k výkladu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu podal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, a že se jím řídí. Nejvyšší správní soud však s výše uvedeným názorem krajského soudu nesouhlasí.

[33] Krajským soudem interpretovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, byl publikován pod č. 3703/2018 Sb. NSS v podobě

judikátu s právní větou: „Zruší-li soud takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena (zvýraznění doplněno). Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně.“ V odůvodnění citovaného rozsudku se přitom výslovně uvádí, že „ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Mimo jiné i z toho je patrné, že účinek oznámení rozhodnutí o odvolání je ze své povahy jednorázový a plně se vyčerpává okamžikem, kdy nastane. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně (zvýraznění doplněno).“ Je tudíž nesprávná interpretace krajského soudu, že zrušením prvního rozhodnutí žalovaného došlo k pozbytí již nastalého účinku jeho oznámení stěžovatelce na délku lhůty pro stanovení daně. Konsekventně ani mínění krajského soudu, že k prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu došlo oznámením kasačního rozsudku stěžovatelce, nemá v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu jakoukoli oporu, natožpak aby je bylo možné čerpat ze samotné textace předmětného zákonného ustanovení. Stěžovatelka zcela správně namítla, že daňový řád upravuje vztah právní skutečnosti zahájení a trvání soudně-správního přezkumu a běhu lhůty pro stanovení daně právě v § 148 odst. 4, avšak předmětné ustanovení zjevně nepočítá s tím, že by k prodloužení lhůty pro stanovení daně mělo dojít v souvislosti s oznámením kasačního rozsudku.

[34] V předchozím odstavci vyvrácený právní názor krajského soudu však v konečném důsledku (ve své aplikační rovině) nevedl k nesprávnému závěru o konci lhůty pro stanovení daně, neboť právní skutečnost, které byl krajským soudem nesprávně přisouzen účinek prodloužení této lhůty o jeden rok, je při výpočtu nahrazena právní skutečností, které byl účinek prodloužení lhůty pro stanovení daně naopak (byť rovněž nesprávně) upřen. Předmětné pochybení krajského soudu tudíž nemůže mít vliv na výsledné posouzení délky lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud proto právní názor krajského soudu toliko koriguje, aniž by jej shledával důvodem ke zrušení napadeného rozsudku. Nesprávný právní názor totiž sám o sobě neměl, ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., vliv na zákonnost rozsudku jako takového.

[35] Bez povšimnutí však nelze ponechat skutečnost, že stěžovatelka v kasační stížnosti s výše citovaným rozsudkem ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29, polemizuje i mimo rámec výše korigovaného právního názoru krajského soudu. Namítá, že nezákonné první rozhodnutí žalovaného, později zrušené kasačním rozsudkem, nemohlo prodloužit běh prekluzivní lhůty, neboť v takovém případě by šlo o přičítání nezákonného postupu státní moci v neprospěch daňového subjektu. Berní správa tak nemůže získat na základě svého nezákonného rozhodnutí výhodu spočívající v prodloužení lhůty pro stanovení daně.

[36] Nejvyšší správní soud se obdobnou kasační námitkou zabýval (kromě stěžovatelkou kritizovaného rozsudku) taktéž v rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 – 59, přičemž zde uvedl, že „[p]odmínit prodloužení dané lhůty zákonností či bezvadností odvolacího rozhodnutí by bylo obecně v rozporu se smyslem a účelem této úpravy, neboť v soudním řízení správním lze správní rozhodnutí zrušit pouze pro vady řízení nebo pro nezákonnost; obdobně tomu je v přezkumném řízení podle § 121 a násl. daňového řádu, ve

kterém lze rozhodnutí zrušit pro jeho nesoulad s právními předpisy; k vadám řízení, o nichž nelze mít za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřiblíží.“ Dále se neztotožnil s námitkou, kterou stěžovatelka převzala z komentářové literatury [Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: *Daňový řád. Komentář*. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, k § 148 odst. 2 a k § 148 odst. 2 písm. d)], a sice „že na věc je třeba analogicky aplikovat § 34 odst. 4 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku (dále „trestní zákoník“). Citované ustanovení trestního zákoníku nelze srovnávat s pravidly pro prodloužení lhůty pro stanovení daně již proto, že se jedná o dvě rozdílné situace. Podle § 148 odst. 2 daňového řádu se původní tříletá prekluzivní lhůta pouze prodlužuje de facto o jednu třetinu své původní délky, zatímco § 34 odst. 4 trestního zákoníku upravuje přerušení promlčecí doby, které má za následek, že promlčecí doba běží znovu od začátku v celé své délce. Důsledky obou úprav jsou tedy znatelně odlišné, nehledě na to, že trestní zákoník je normou hmotného práva a daňový řád normou procesní. Analogii lze nadto v právu použít vždy pouze tam, kde vznikla tzv. mezera v právu, kdy zákon na určité situace nepamatuje a přesto je nutno najít právu co nejvíce odpovídající řešení. Analogie zákona pak znamená použití právní normy, která sice na danou situaci přímo nedopadá, upravuje však nejpodobnější skutkovou situaci. Ve veřejném právu by však mělo být použití analogie jen výjimečné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2015, č. j. 3 Ads 56/2014 – 31). V nyní posuzované věci nevznikla mezera v právu, a tudíž ani nutnost použít analogii (zvýraznění doplněno).“ Uvedený právní názor posléze neshledal protiústavním ani Ústavní soud v usnesení ze dne 14. 11. 2017, sp. zn. III. ÚS 119/17, v němž uvedl, že „Nejvyšší správní soud dostatečně vyložil (včetně odkazu na jeho rozsudek č. j. 3 Ads 56/2014-31), že zde prostor pro analogii dle § 34 odst. 4 písm. a) trestního zákoníku není, neboť neshledal mezeru v právu [§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu], když bylo úmyslem zákonodárce stanovit dané pravidlo (právé) pro případy pozdějšího zrušení rozhodnutí o odvolání správním soudem pro nezákonnost. Přílehavě reagoval i na námitku o nutnosti užití doktrinárního výkladu § 34 odst. 4 písm. a) trestního zákoníku. Ani zde neshledal Ústavní soud žádný protiústavní exces (ostatně zjevně nejde o "totožné" právní instituty s téměř shodnou právní úpravou, jež by zásadně měla být interpretována shodně, jako tomu bylo např. ve věci řešené Nejvyšším správním soudem rozsudkem č. j. 1 As 31/2008-41); Nejvyšší správní soud se důvody zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství zabýval a libovůli či účelovost neshledal (viz výše).“ S odkazem na výše citovaná rozhodnutí Nejvyšší správní soud setrvává na názoru, že v kasačním rozsudku shledaná nezákonnost prvního rozhodnutí žalovaného o odvolání neměla vliv na již jednou tímto správním rozhodnutím prodlouženou lhůtu pro stanovení daně.

[37] Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž namítla, že pokud jde o daň z přidané hodnoty v rozsahu zdaňovacích období měsíců května 2010 až prosince 2010, neplatí pro její stanovení objektivní desetiletá lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu, nýbrž desetiletá objektivní lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 věty druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „ZSDP“). Z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, ze dne 4. 9. 2012, č. j. 2 Afs 33/2012 – 33, a ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 – 85, přitom stěžovatelka vyvozuje, že posledně zmíněná „lhůta“ dle § 47 odst. 2 věty druhé ZSDP se na základě § 41 s. ř. s. staví po dobu trvání soudního řízení správního. Přistoupí-li k takto dlouhé a ještě k tomu často pozastavované lhůtě pro vyměření daně ještě její prodlužování vždy o jeden rok skrze oznámení nezákonného (posléze zrušeného) rozhodnutí od odvolání dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, spatřuje v tom stěžovatelka faktickou anulaci lhůty pro vyměření daně a nepřipustný zásah do své právní jistoty.

[38] Nejvyšší správní soud shledává tuto argumentaci k vyloučení aplikace § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu nepřipadnou. Jakkoli je pravdou, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, kategoricky konstatoval, že se i desetiletá „lhůta“ dle § 47 odst. 2 věty druhé ZSDP, která nutně musela počít svůj běh ještě před účinností daňového řádu (před 1. 1. 2011), staví v době trvání řízení podle soudního řádu správního (§ 41 s. ř. s.), a že tento právní názor nebyl v předmětné věci ani v rámci řízení o ústavní stížnosti (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 9. 7. 2017, sp. zn. I. ÚS 1617/19), vyvrácen, nemění se nic na tom, že v nyní posuzované věci nemohlo za žádných okolností dojít k prekluzi práva žalovaného stanovit (přesněji „vyměřit“) daň za předmětná zdaňovací období, když jeho aktuální rozhodnutí o odvolání nabylo právní moci dne 18. 7. 2018, tj. bezesporu před uplynutím desetileté objektivní prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud rovněž podotýká, že stěžovatelka ostatně neuplatnila jakoukoli argumentaci proti právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku tohoto soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, ačkoli lze právě u stavění lhůty dle § 41 s. ř. s. předpokládat mnohem výraznější efekt na konečnou délku objektivní desetileté prekluzivní lhůty, než je to mu u (toliko ročního) prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

III.b) Porušení práva na spravedlivý proces

[39] Porušení práva na spravedlivý proces spatřuje stěžovatelka v kumulaci tří dílčích procesních pochybení žalovaného. Spočívají v tom, že žalovaný stěžovatelce spolu se Seznámením nezaslal všechny nově získané důkazní prostředky, nezodpověděl stěžovatelčiny otázky položené při ústním jednání dne 14. 6. 2018 a neprodloužil stěžovatelce lhůtu pro podání vyjádření a návrh dalších důkazních prostředků.

Projednání Seznámení analogicky dle § 88 daňového řádu

[40] Stěžovatelka v první řadě argumentuje tím, že v případě takto podstatné změny právního názoru odvolacím orgánem a obsáhlého doplnění podkladů pro rozhodnutí je nezbytné při seznámení daňového subjektu dle § 115 odst. 2 daňového řádu analogicky postupovat i podle § 88 tohoto zákona, neboť jde o situaci srovnatelnou se seznámením subjektu s výsledky daňové kontroly a s projednáním zprávy o daňové kontrole. Proto měl žalovaný podle stěžovatelčina názoru přistoupit k ústnímu jednání konanému dne 14. 6. 2018 (při němž mu stěžovatelka položila množství „otázek“) stejně, jako kdyby šlo o projednání zprávy o daňové kontrole dle § 88 daňového řádu. Žalovaným učiněné Seznámení by pak bylo ekvivalentem seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu a stěžovatelčiny „otázky“ položené žalovanému při ústním jednání dne 14. 6. 2018 by měly být nahlíženy jako „vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění“ dle § 88 odst. 1 písm. e) téhož zákona, přičemž žalovaný by byl povinen na tyto otázky reagovat „stanoviskem“ ve smyslu § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu, namísto toho, aby je bez dalšího posoudil jako odvolací námitky a vypořádal je až v samotném konečném rozhodnutí o odvoláních.

[41] Nejvyšší správní soud se s tímto názorem neztotožňuje. Daňový řád upravuje v § 115 odst. 2 právě situaci změny právního názoru na úrovni odvolacího správního orgánu a činí tak vyčerpávajícím způsobem. Nejvyšší správní soud proto nevidí důvod k analogickému užití ustanovení § 88 o projednání zprávy o daňové kontrole. Nadto je

třeba zmínit, že zpráva o daňové kontrole je zákonem předvídaný dokument se striktně vyžadovanými náležitostmi, jehož projednání daňový řád podrobně upravuje. Naproti tomu pro „seznámení“ ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu již zákon takové podrobnosti nestanoví; ostatně ani nepožaduje konkrétní jeho formu. „Seznámení“ je totiž v předmětném ustanovení míněno ve smyslu materiálním, nikoli formálním. Nejedná se tak o nutně formalizovaný dokument, jež by bylo třeba s daňovým subjektem projednávat tak, jak to zákon vyžaduje u zprávy o daňové kontrole. Obdobný závěr lze vysledovat i v odborné komentářové literatuře (srov. Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 715, bod 15). Na tom nemůže nic změnit ani praxe, kdy odvolací správní orgán realizuje seznámení daňového subjektu formou písemnou, a sice v rámci rozhodnutí, jehož obsahem je výzva k vyjádření dle § 115 odst. 3 daňového řádu a stanovení lhůty k takovému vyjádření (jak popisuje Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 207). Pokud by mělo být stěžovatelské názoru k analogické aplikaci § 88 daňového řádu na seznámení dle § 115 odst. 2 téhož zákona přisvědčeno, vedlo by to k nezbytnosti zavedení dalšího procesního kroku v postupu odvolacího orgánu, a sice vydání stanoviska odvolacího orgánu, jímž by reagoval na vyjádření daňového subjektu ještě předtím, než bude vydáno rozhodnutí o odvolání. Tím by nicméně Nejvyšší správní soud toliko na základě extenzivní a neopodstatněné analogie stanovil nový požadavek na postup odvolacího orgánu, nadto s formálním výstupem v podobě „stanoviska“ k vyjádření daňového subjektu, aniž by pro takový výklad skýtal daňový řád jakoukoli oporu. V podmínkách doplnění odvolacího řízení by takový další procesní krok nadto postrádal hlubšího smyslu, neboť zmíněné stanovisko správce daně k vyjádření daňového subjektu [§ 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu] je *de facto* konečnou prezentací právního názoru správce daně ohledně důvodnosti vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontrolního zjištění, a jakožto součást zprávy o daňové kontrole může sloužit jako odůvodnění následně vydaného platebního výměru. Tato povaha stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění je tudíž v konečném důsledku srovnatelná s tou částí odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v níž odvolací orgán vypořádá jednotlivé námitky vznesené daňovým subjektem v rámci vyjádření k seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Z posledně uvedeného je ostatně patrné, že stěžovatelské připodobnění seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu k seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 téhož zákona je nadbytečné, neboť obě procesní fáze obsahují srovnatelný prostor k dialogu mezi příslušným orgánem finanční správy a daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud se tedy zcela shoduje s krajským soudem v tom, že z § 115 odst. 2 daňového řádu nevyplývá odvolacímu orgánu povinnost, aby se stěžovatelkou Seznámení (ve smyslu výše zavedené zkratky) projednal. Uvedené činí stěžovatelskou navazující argumentaci poukazující na následky neprojednání zprávy o daňové kontrole nepřipadnou. Pro úplnost je třeba podotknout, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v odst. 56 rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52, sice argumentoval analogií požadavků na obsah seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu a obsah seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 téhož zákona, avšak obsah seznámení v obou stupních daňového řízení je otázkou zcela odlišnou od požadavků na další procesní postup prvostupňového a odvolacího správce daně.

[42] Další námitka stěžovatelky spočívá v tom, že jí žalovaný měl současně se Seznámením zaslat také všechny shromážděné důkazy, aby mohla účinně realizovat své právo vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a provedeným důkazům. Ve skutečnosti se totiž stěžovatelka s nově provedenými důkazy seznámila až v rámci nahlížení do spisu u žalovaného dne 14. 6. 2018, což fakticky zkrátilo žalovaným stanovenou patnáctidenní lhůtu pro vyjádření (jež počala svůj běh dne 9. 6. 2018) o šest dní.

[43] Daňový řád hovoří v § 115 odst. 2 o seznámení s novým právním názorem, zjištěnými skutečnostmi a „důkazy“. Z jeho textu však není zřejmé, zda pro účely „seznámení s důkazy“ postačí pouhé označení provedených důkazů nebo je nutné k tomu přidat i úvahy, které odvolací orgán z provedeného dokazování dovozuje. To aktuálně vyřešil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v (již výše citovaném) rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, vyslovil, že *„(z) § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.“*

[44] Nejvyšší správní soud má za to, že rozšířený senát ve výše uvedeném rozsudku řešil spíše otázku, zda je správní orgán povinen seznámit daňový subjekt dle § 115 odst. 2 daňového řádu také se závěry, které z provedených důkazů vyvodil, a s úvahami, na jejichž základě k nim dospěl. Nezabýval se však již konkrétní podobou seznámení stěžovatele s důkazními prostředky (resp. důkazními prameny), neboť to nebylo předmětem řízení před rozšířeným senátem. I nadále proto podle názoru Nejvyššího správního soudu platí názor vyjádřený v rozsudku ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016 – 84, kde tehdejší stěžovatel namítal, že mu v rámci řízení před odvolacím orgánem *„byla zaslána písemnost, ve které bylo formálně uvedeno, že je seznamován s jinými důkazy. S takovými důkazy však seznámen nebyl a byla mu stanovena neobvykle krátká lhůta k vyjádření.“* Nejvyšší správní soud k tomu v citovaném rozsudku uvedl, že *„účelem písemností doručených zástupkyni stěžovatele dne 6. 3. 2015 a 21. 5. 2015 bylo stěžovatele seznámit se zjištěnými skutečnostmi a s odlišným právním názorem žalovaného a také stěžovatele vyzvat k vyjádření se v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Účelem těchto písemností nebylo stěžovatele seznámit se správním spisem. Seznámení se se správním spisem záviselo pouze na stěžovatelově iniciativě, právo na nahlédnutí do spisu za podmínek podle § 66 odst. 1 a 2 daňového řádu mu nepochybně svědčilo (zvýraznění doplněno).“*

[45] Nejvyšší správní soud neopomněl stěžovatelčin odkaz na rozsudek tohoto soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 9 Afs 275/2016 – 34, spojený s citací: *„Je povinností odvolacího orgánu umožnit seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. (...) Zbavit se této povinnosti nelze ani odkazem na § 66 a násl. d. ř. či § 67 odst. 3 d. ř., tedy tím, že existuje možnost nahlížet do spisu či pořizovat kopie, výpisy nebo potvrzení ze spisu, jak se domnívá stěžovatel. Je nezbytný aktivní přístup odvolacího orgánu a poukazem na možnost nahlížení do spisu se nelze vyvinut ze splnění povinnosti výslovně zakotvená v § 115 odst. 2 d. ř.“* Nejvyšší správní soud se v uvedené věci zabýval situací, kdy odvolací správní orgán seznámil odvolatele jen s některými novými skutečnostmi, a to navíc nepřipustně lakonickým způsobem (srov. odst. 21 citovaného rozsudku). V nyní posuzované věci čítá text Seznámení celkem 81 stran textu a na něj navazující rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností 26 stran textu. Sporná byla přitom v nyní posuzované věci otázka, zda měl žalovaný k Seznámení přiložit i provedené

důkazní prostředky, nikoliv úplnost Seznámení jako takového. Výše citovaný rozsudek nadto ukládá odvolacímu orgánu umožnění seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Ve světle právního názoru podaného rozšířeným senátem v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, je třeba vyložit tuto povinnost odvolacího orgánu tak, že nepostačí odkázat na obsah správního spisu, neboť v něm vůbec nemusí být zachyceny výsledky intelektuální činnosti pracovníků správce daně spočívající v hodnocení důkazů, vyvozování skutkových zjištění a jejich přiřazení k jednotlivým důkazním pramenům a prostředkům. Právě s těmito (ze samotného správního spisu daňovým subjektem prakticky nezjistitelnými) informacemi proto musí odvolací orgán daňový subjekt prokazatelně a v náležité kvalitě seznámit, aby dostál požadavkům § 115 odst. 2 daňového řádu, jež jsou průmětem principiálního pojetí daňového řízení jakožto dialogu mezi orgány finanční správy a daňovými subjekty. V tomto kontextu však není povinností odvolacího orgánu zasílat daňovému subjektu konkrétní provedené důkazní prostředky (resp. důkazní prameny). Takový výklad § 115 odst. 2 daňového řádu by byl až příliš extenzivní, je-li vzato v úvahu, že konkrétní obsah shromážděných a provedených důkazních prostředků (pramenů) může daňový subjekt bez problémů seznat při nahlédnutí do spisu u odvolacího orgánu (pakliže je správní spis veden řádně).

[46] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka požadovala zaslání všech shromážděných důkazních prostředků a jiných listin v rámci seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu v souvislosti se svou kasací argumentací poukazující na nedostatečnost patnáctidenní lhůty k vyjádření se k Seznámení. Podle stěžovatelky nemohla být z její strany předmětná lhůta účinně využita předtím, než se nahlédnutím do spisu u odvolacího orgánu sama seznámila s obsahem konkrétních provedených důkazních prostředků (pramenů). Nejvyšší správní soud však již výše uvedl, že zaslání veškerých provedených důkazních pramenů daňovému subjektu není podmínkou řádného seznámení daňového subjektu dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nicméně fakt, že žalovaný tímto stěžovatelku v podstatě odkázal na seznámení se s obsahem důkazních prostředků formou nahlédnutí do spisu u odvolacího orgánu samozřejmě může mít podstatný vliv na následnou schopnost daňového subjektu reagovat ve stanovené (zde patnáctidenní) lhůtě na odvolacím orgánem sdělenou změnu právního názoru, výčet provedených důkazů, jejich hodnocení a skutková zjištění. Takovému nežádoucímu efektu, tedy nedostatečnosti lhůty k vyjádření daňového subjektu, je však nutno čelit rozumným výkladem procesních ustanovení daňového řádu o možnosti prodloužení lhůty (srov. níže k § 36 daňového řádu).

Neprodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu

[47] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že stěžovatelce nebyl dán dostatečný prostor k realizaci práva vyjádřit se ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť k tomu stanovená patnáctidenní lhůta byla vzhledem k neobvyklé rozsáhlosti doplnění důkazních prostředků, nových skutkových zjištění a podstatné změně právního názoru příliš krátká, přičemž nebyla žalovaným prodloužena vzdor tomu, že o její prodloužení závčas žádala.

[48] Krajský soud k obdobně formulované žalobní námitce v napadeném rozsudku uvedl, že „žalobce sám v uvedené lhůtě podal kvalifikované vyjádření prostřednictvím svého zástupce, daňového poradce. V tomto vyjádření se k věci obsáhle a zcela konkrétně vyjádřil, když bylo reagováno na skutková i právní zjištění žalovaného, což samo o sobě již svědčí o tom, že

žalobce měl pro své vyjádření dostatečný prostor. Právě obsah tohoto vyjádření pak nasvědčuje tomu, že žalobce předané písemnosti prostudoval.“ Na to doplnil, že „[n]esmí-li být lhůta pro vyjádření delší než 15 dnů, pak soud považuje za zákonu odpovídající rozhodnutí o žádosti o prodloužení této lhůty, jestliže řízení o takové žádosti bylo zastaveno a toto rozhodnutí následně potvrzeno v odvolacím řízení při současném odmítnutí odvolání. Je-li poukazováno na obecné ustanovení o prodloužení lhůty ve smyslu § 36 zákona, pak poukazuje se na to, že lhůtu lze prodloužit pouze pro závažný důvod. Pro projednávanou věc má význam dále ustanovení § 36 odst. 5, v jehož souvislosti je zapotřebí vyložit právě ustanovení § 115 odst. 3 zákona. Předpokládá-li ustanovení § 115 odst. 3 nemožnost stanovit lhůtu delší 15 dnů, pak to znamená, že s uplynutím takové lhůty je spojen zánik práva vyjádření podat, a proto jedná se o lhůtu, kterou prodloužit nelze. Právě ustanovení § 115 odst. 3 a § 36 odst. 5 zákona bránilo možnosti lhůtu stanovenou podle § 115 odst. 2 zákona prodloužit.“

[49] Nejvyšší správní soud považuje výše popsanou dedukci krajského soudu o dostatečné délce lhůty k vyjádření a navržení nových důkazů za problematickou. Ze samotného faktu, že stěžovatelka vyjádření včas podala, lze dostatečnost lhůty dovozovat přibližně stejně nesprávně, jako když je vysloven pašální závěr, že pokud se daňový subjekt ve stanovené lhůtě nevyjádřil, pak délka lhůty dostatečná nebyla. Současně lze jen stěží zpětně spekulovat o tom, jaký vliv na rozsah a kvalitu vyjádření (případně navržení dalších důkazních prostředků) by delší prostor k tomu stanovený býval mohl mít. Na druhou stranu však nezbyvá než ztotožnit se s krajským soudem v tom, že žalovaný, s ohledem na dikci § 115 odst. 3 daňového řádu, nebyl oprávněn stanovit stěžovatelce (alespoň prvotně, tj. ve výzvě k vyjádření, kterou včlenil do Seznámení) k vyjádření a navržení dalších důkazů lhůtu delší patnácti dní.

[50] Nejvyšší správní soud musí připustit hypotézu existence natolik skutkově (a tudíž i spisově) rozsáhlého odvolacího řízení, v jehož případě by ani maximální patnáctidenní lhůta *prima facie* nemohla postačovat k formulaci adekvátní reakce daňového subjektu (to ostatně připouští i žalovaný v bodu 31 svého vyjádření ke kasační stížnosti). V takových případech by ale zjevně nemohl obstát argument, že zákonná úprava neumožňuje odvolacímu orgánu stanovit lhůtu delší patnácti dní. Přesněji řečeno by natolik restriktivní zákonná úprava nemohla obstát z hlediska ústavněprávního. Jak bylo ostatně uvedeno výše, odvolací správní orgán není povinen zasílat daňovému subjektu pro účely seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu také nově doplněný obsah spisu (zejména důkazní prostředky), a proto musí lhůta být dostatečná také k tomu, aby se s ním daňový subjekt mohl cestou nahlédnutí do spisu seznámit a posléze na něj ve lhůtě reagovat. Podle Nejvyššího správního soudu nicméně může být slabina § 115 odst. 3 daňového řádu, znemožňujícího stanovení lhůty delší patnácti dní, překonána, jestliže zde existuje alespoň v obecné rovině možnost ji na základě včasné žádosti daňového subjektu prodloužit. Žalovaný, Generální finanční ředitelství i krajský soud (přínejmenším v nyní napadeném rozsudku) však takovou možnost zapovídají. Tuto otázku považuje Nejvyšší správní soud pro nyní posuzovanou věc za podstatnou, neboť se podle jeho názoru jedná právě o jeden z výše předvídaných případů, kdy je samotná patnáctidenní lhůta s přihlédnutím ke značnému rozsahu nových skutkových zjištění a důkazního materiálu a také změně právního názoru nepřiměřeně krátká. Nejvyšší správní soud tím neprohlašuje, že bylo objektivně nemožné, aby stěžovatelka více či méně obsažné a kvalifikované vyjádření ve lhůtě podat stihla. Objektivní nemožnost uplatnit právo ve stanovené lhůtě na straně jedné a nepřiměřenost délky lhůty pro řádné uplatnění práva jsou totiž kategorie odlišné.

[51] Pro úplnost Nejvyšší správní soud na tomto místě uvádí, že Seznámení bylo stěžovatelce doručeno dne 8. 6. 2018. Rozhodnutí žalovaného o opravě zřejmých nesprávností, jež se vztahovalo k tomuto Seznámení, bylo stěžovatelce doručeno dne 11. 6. 2018. Dne 15. 6. 2018 požádala stěžovatelka žalovaného o prodloužení lhůty k vyjádření (do 31. 7. 2018). Žalovaný řízení o stěžovatelčině žádosti o prodloužení lhůty zastavil rozhodnutím ze dne 19. 6. 2018, č. j. 28273/18/5300-22441-701848 (dále jen „rozhodnutí o žádosti“). Stěžovatelčino následné odvolání bylo zamítnuto a rozhodnutí o žádosti potvrzeno rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2018, č. j. 64702/18/7700-10124-711972 (dále jen „rozhodnutí GFŘ“).

[52] Z rozhodnutí žalovaného o žádosti vyplývá, že důvodem zastavení řízení byla zjevná právní nepřípustnost [ve smyslu § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu] žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu. S uplynutím lhůty právo daňového subjektu vyjádřit se a navrhnout provedení dalších důkazních prostředků zaniká, a proto jde v případě § 115 odst. 2 o lhůtu podřaditelnou pod § 36 odst. 5 daňového řádu, kterou prodloužit nelze, což činí žádost o prodloužení lhůty zjevně právně nepřípustnou. Žalovaný se v tomto rozhodnutí rovněž vymezil vůči závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, jímž argumentovala stěžovatelka ve své žádosti. Konstatoval, že se s tam podaným právním názorem Nejvyššího správního soudu neztotožňuje, přičemž zpochybnil jeho argumentaci podpořenou mj. odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 30/2011 Sb., s tím, že jde o nezávazný dokument bez normativních účinků. Současně podotknul, že se Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku vyjádřil k možnosti prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu pouze *obiter dictum*, a tedy pro správce daně nezávazně. Navazující rozhodnutí GFŘ sice posledně uvedený názor žalovaného korigovalo, avšak setrvalo na tom, že se skutečně jedná o lhůtu, kterou prodloužit nelze. Navíc zde GFŘ označilo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, za v praxi ojedinělé rozhodnutí.

[53] Nejvyšší správní soud podotýká, že podle § 36 odst. 6 daňového řádu platí, že „[p]roti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty nelze uplatnit opravné prostředky.“ Přesto v nyní posuzované rozhodovalo GFŘ o odvolání proti rozhodnutí žalovaného o zastavení řízení. Je tomuto tak proto, že rozhodnutí o zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu není pojímáno jako rozhodnutí o žádosti, nýbrž rozhodnutí o řízení o žádosti (tedy bez meritorního posouzení žádosti jako takové). Pokud jde o režim soudního přezkumu rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k procesnímu úkonu daňového subjektu v daňovém řízení, zabýval se jeho posouzením detailně Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2011, č. j. 1 Afs 35/2011 – 135. Byť se v odkazované věci jednalo o žádost o prodloužení lhůty k podání odvolání, navíc za předchozí právní úpravy dle ZSDP [§ 27 odst. 1 písm. h) ve spojení s § 14 odst. 10], nepochybuje Nejvyšší správní soud o jeho aplikovatelnosti i na nyní posuzovanou věc. V obou případech se totiž jedná o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k procesnímu úkonu, odůvodněné závěrem o právní nepřípustnosti předmětné žádosti. Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku shledal, že „rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k podání odvolání (§ 14 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků) je rozhodnutím předběžné povahy a je vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. b) s. ř. s. Z uvedených důvodů nelze brojit přímo proti rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k podání odvolání jako rozhodnutí podkladovému, ale až proti jeho důsledkům, které jediné mají v posuzované věci právní

relevanci.“ V nyní posuzované věci proto krajský soud postupoval správně, když žalobní námitku proti neprodloužení lhůty k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu neodmítl vypořádat. Neobstojí však jeho právní názor, že žalovaný nepochybil, pokud o stěžovatelčině žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření a navržení dalších důkazních prostředků nerozhodl (tj. věcně ji neprojednal a namísto toho rozhodl o zastavení řízení o žádosti).

[54] Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, zabýval otázkou, zda vůbec lze lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu na žádost daňového subjektu prodloužit. Dospěl přitom k závěru, že „[v]e 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 (žalovaný, pozn. NSS) 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.“ K tomu je třeba podotknout, že citovanému rozsudku instančně předcházející rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 3. 11. 2016, č. j. 62 Af 23/2015 – 112, byl dokonce publikován se Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a to pod č. 3611/2017, s právní větou: „*Smyslem právní úpravy, obsažené v § 36 odst. 3 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, která stanoví, 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, je ochrana daňového subjektu. Pokud se daňový subjekt s obsahem rozhodnutí o žádosti seznámí až po uplynutí původně správcem daně stanovené lhůty (§ 32 téhož zákona), nastupuje právě citované pravidlo, z něhož vyplývá, že podá-li daňový subjekt žádost o prodloužení lhůty, musí se od tohoto okamžiku o zbývající dobu k provedení úkonu nastavit doba k provedení úkonu, je-li žádost zamítnuta či je daňovému subjektu vyhověno v menším rozsahu, než požadoval; tím je zachována daňovému subjektu možnost učinit úkon, k němuž mu byla původní lhůta stanovena.*“ Lhůta, kterou se Krajský soud v Brně zabýval, přitom byla samozřejmě právě lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[55] Za ojedinělý nelze názor o možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu považovat 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).

[56] 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]rostor pro dialog vytyčený 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.

[57] Dále se musí Nejvyšší správní soud důrazně vymezit proti argumentaci žalovaného a GFŘ, 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 novelizací 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 zákazu prodloužení lhůty, tedy že se jednalo toliko o legislativně-technickou novelizaci 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 nezbývá než konstatovat, že správní orgány vyložily § 115 odst. 2, 3 a 4 ve spojení § 36 odst. 5 daňového řádu v této věci nesprávně, přičemž se nezdráhaly podporovat svou argumentaci mj. i tím, že obecná nemožnost prodloužení lhůty má pozitivní efekt na právní jistotu daňového subjektu. Téměř ironicky vyznívá tvrzení žalovaného a Generálního finančního ředitelství, že apriorní vyloučení prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je ku prospěchu daňového subjektu, neboť má vést k posílení jeho právní jistoty o neměnné (nezměnitelné) délce lhůty.

[58] Nejvyšší správní soud si je vědom, že stěžovatelka požádala o prodloužení lhůty v době, kdy do uplynutí tzv. subjektivní lhůty pro stanovení daně zbývalo pouhých 52 dní, přičemž prvotně stanovená patnáctidenní lhůta měla uplynout dne 25. 6. 2018, a tím ponechat žalovanému pro navazující úkony (případné doplnění důkazních návrhů, vydání rozhodnutí, oznámení rozhodnutí) 42 dní. Z těchto 42 zbývajících dní by pak každý povolený den prodloužení citelně „ukrajoval“ ze zbytku běžící subjektivní lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud však ani takovou okolnost nepovažuje za ospravedlnitelný důvod k apriornímu sofistickému odmítání prodloužení lhůty zakotvené v § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka ostatně o prodloužení lhůty požádala bezprostředně poté, kdy se v rámci nahlížení do spisu seznámila s konkrétním obsahem doplněných důkazních prostředků. Krom toho je primárně věcí orgánů daňové správy organizovat svou činnost tak, aby ve lhůtě pro stanovení daně dokázaly daňové řízení meritorně skončit, aniž by to na svých procesních právech úkorně pocítily daňové subjekty. Daňový řád jim k tomu poskytuje adekvátní nástroje (zejména ve svém § 148). Omezení procesních práv daňového subjektu s přihlédnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně je na místě zásadně až tehdy, lze-li bezpečně dovodit obstrukční motivace daňového subjektu ve snaze dosíci marného uplynutí této lhůty. To však Nejvyšší správní soud v dané věci neshledal.

[59] Přehlédnut nezůstal ani názor žalovaného, prezentovaný v jeho vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 3. 5. 2019, č. j. 17478/19/5100-41451-711647, 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.

[60] Nejvyšší správní soud se s názorem žalovaného v předchozím odstavci neztotožňuje. 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 náhražku 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 nepřihlíží.

[61] S ohledem na výše předestřený právní názor Nejvyššího správního soudu v obecné otázce možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je zřejmé, že žalovaný pochybil, když řízení o stěžovatelské žádosti o prodloužení 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 nepřípustné. Zbývá tedy posoudit, zda lze zjištěné pochybení žalovaného kvalifikovat jako podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud na tomto místě připouští, že bylo jeho záměrem nejprve (výše) posoudit zákonnost postupu žalovaného při zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty, tedy ještě před hodnocením potenciality vlivu této vady na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (byť opačný postup by se mohl jevit hospodárnějším). Důvodem aplikovaného postupu je fakt, že žalovaný k předmětné právní otázce (obecné možnosti prodloužit lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu) uplatnil argumentaci představující vědomou polemiku s již dříve vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu, a bylo proto na místě, aby se jí Nejvyšší správní soud rovněž zabýval.

[62] Výše zmíněné ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. systematicky spadá do celku upravujícího řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Měl to tudíž být v první řadě krajský soud, kdo měl posuzovat, zda jsou jeho předpoklady naplněny. Krajský soud tak sice učinil, avšak nesprávně posoudil právní otázky prodloužitelnosti lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Pakliže na základě tohoto nesprávného právního názoru dále (ryze hypoteticky) posuzoval, zda by stěžovatelkou v žalobě namítaná vada postupu žalovaného mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé, stěží mohl tuto otázku posoudit správně. Nejvyšší správní soud tedy v tomto rozsudku nepředjímá, zda zjištěná vada v procesním postupu žalovaného mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé, neboť toto posouzení bude úkolem krajského soudu v dalším řízení, jenž přitom nově přihlédne k právnímu názoru Nejvyššího správního soudu o prodloužitelnosti lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu a ke všem okolnostem předcházejícího řízení o odvolání. Znamená to zejména, že se bude krajský soud zabývat tím, zda časový prostor poskytnutý stěžovatelce k vyjádření skutečně postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru, novým zjištěním a důkazům. K tomu je třeba se zabývat i věcným obsahem Seznámení, stejně tak jako věcným obsahem vyjádření a v něm uvedenými důkazními návrhy. Dále se krajský soud musí zabývat i při jednání předloženým přehledem spolehlivosti plátců DPH (stěžovatelských subdodavatelů) v dotčených obchodních řetězcích, neboť tento dokument byl při jednání předložen stěžovatelkou s návrhem na jeho provedení jako listinného důkazu, což však ze strany krajského soudu zůstalo bez náležité procesní odezvy. Nakonec pak musí krajský soud posoudit relevanci předložených znaleckých posudků, jejichž vypracování a předložení navrhovala stěžovatelka již v průběhu daňového řízení. V tomto ohledu nechť se krajský důsledně zabývá otázkou, zda byly oba předmětné znalecké posudky zadány na otázky skutkové, nebo otázky právní (které by jinak byl oprávněn posoudit sám orgán finanční správy a potažmo i soud). Ostatně to, že krajský soud opomenul stěžovatelsčin

důkazní návrh (přehled spolehlivosti subdodavatelů jakožto plátců DPH) a důkladně nevyhodnotil předložené znalecké posudky, zakládá vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pro niž je rovněž namístě napadený rozsudek zrušit.

[63] Nejvyšší správní soud podotýká, že se v tomto rozsudku nezabýval převážnou částí uplatněných kasačních námitek, a sice z toho důvodu, že pokud krajský soud v dalším řízení dospěje k závěru, že předmětná procesní vada v řízení před žalovaným mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného a z tohoto důvodu předmětné rozhodnutí zruší, stalo by se přezkoumávání merita věci (existence podvodu na DPH a vědomost stěžovatelky o účasti na podvodu) v této fázi soudního přezkumu zcela bezpředmětným.

IV. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[64] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek zrušil v souladu s § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným a v jeho světle znovu posoudí, zda procesní vada v řízení před žalovaným mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

[65] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne, vzhledem k § 110 odst. 3 věty první s. ř. s., krajský soud v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. července 2020

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu