



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **KOOPERACE s. r. o.**, se sídlem Trnavská 50, Chornice, zastoupen JUDr. Evou Hrbáčkovou, advokátkou se sídlem Bráfova 50, Třebíč, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 5. 6. 2019, č. j. 52 Af 23/2018 – 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Moravské Třebové dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 9. 2011, č. j. 55031/11/265970603917, podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 143 odst. 1, 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z moci úřední doměřil žalobci daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 v částce 529 200 Kč a dále penále ve výši 105 840 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 3. 4. 2018, č. j. 14989/18/5200-11434-706502, žalovaný rozhodl podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu o podaném odvolání žalobce, přičemž uvedené rozhodnutí správce daně změnil pouze v části týkající se bankovního spojení správce daně.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, který ji zamítl rozsudkem ze dne 5. 6. 2019, č. j. 52 Af 23/2018 – 82.

[4] Krajský soud konstatoval, že žalovaný postupoval v intencích závazného právního názoru jak Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013 - 22), tak i krajského soudu (viz rozsudek ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 45/2016 – 71), a nechal za účelem posouzení otázky týkající se snížení hodnoty odkoupených akcií vypracovat znalecký posudek k otázce závěrkového přecenění akcií. Tento znalecký posudek ze dne 16. 11. 2017 byl vypracován znalci v oboru ekonomika Ing. Zdeňkem Urbanem a Ing. Miluší Urbanovou (dále jen „znalecký posudek“), přičemž žalobce se k tomuto posudku nevyjádřil, resp. nepodal žádné věcné námitky. V dané věci podle krajského soudu bylo stěžejní a prioritní otázkou to, zda postup žalovaného při dokazování znaleckým posudkem byl zákonný či nikoliv, protože pokud by nebyl zákonný, musel by již z tohoto důvodu krajský soud přistoupit ke zrušení žalovaného rozhodnutí pro vady řízení, neboť krajský soud nemůže nahrazovat činnost žalovaného a vyjadřovat se za žalovaného k jednotlivým věcným námitkám směřujícím proti zmíněnému znaleckému posudku, aniž by se k nim vyjádřil žalovaný v odvolacím řízení. V daném případě však krajský soud na postupu žalovaného neshledal nic nezákonného. Ve vztahu k rozhodování žalovaného o žádosti o navrácení lhůty krajský soud uvedl, že této žádosti nemohl žalovaný vyhovět a řízení o ní správně zastavil, neboť žalované rozhodnutí bylo vydáno dne 3. 4. 2018 ve 13:30 hodin a žádost o navrácení lhůty v předešlý stav byla podána téhož dne až v 17:56 hodin, tj. po vydání napadeného rozhodnutí. Nebyla tak splněna podmínka uvedená v § 115 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud poukázal na to, že žalobce nerespektoval platnou právní úpravu, když požadoval, aby byla patnáctidenní lhůta k vyjádření ke znaleckému posudku prodloužena, přičemž nemožnost takového postupu byla žalobci sdělena i v průběhu telefonického hovoru (viz úřední záznam ze dne 15. 2. 2018), resp. byla sdělena zástupci žalobce. Ve lhůtě k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem, tedy ke znaleckému posudku, která uplynula 6. 3. 2018, neobdržel žalovaný konkrétní věcné námitky proti zmíněnému znaleckému posudku. Navíc krajský soud zdůraznil, že žalovaný postupoval v podstatě nadstandardně, když implicitně vzal ohled na snahu zástupce žalobce prodloužit lhůtu k vyjádření do 21. 3. 2018, přičemž žalovaný vyčkal s vydáním žalovaného rozhodnutí až do dne 3. 4. 2018, tj. cca 14 dní po žalobcem požadovaném konci prodloužené lhůty. Žalobce však nezaslal žádné připomínky ke znaleckému posudku ani v jím požadované lhůtě do 21. 3. 2018 ani později do vydání rozhodnutí o odvolání. Žalobce proto nebyl krácen na žádném procesním právu, přičemž naopak to byl on, kdo si dostatečně nestřežil svá práva a nevyužil zmíněného časového prostoru k podání věcných připomínek ke znaleckému posudku.

III.

pokračování

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve rekapituloval dosavadní průběh řízení. Podle jeho názoru se žalovaný dopustil hned na samotném začátku „nového“ odvolacího řízení závažného pochybení, když dne 5. 2. 2018 vydal výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 4491/18/5200-11434-706502 (dále jen „výzva“), přičemž stěžovatel na výzvu reagoval mimo jiné dne 20. 2. 2018 žádostí, ve které požadoval prodloužit lhůtu k vyjádření. Žalovaný nicméně ve věci žádosti o prodloužení lhůty vydal rozhodnutí ze dne 23. 2. 2018, č. j. 9129/18/5200-11434-706502 (dále jen „rozhodnutí o zastavení řízení“), kterým řízení o žádosti zastavil. Stěžovatel je přesvědčen, že nelze s postupem žalovaného souhlasit a lhůtu stanovenou podle § 115 odst. 2 lze prodloužit. V tomto směru stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, ze kterého vyplývá, že předmětná lhůta je lhůtou správcovskou a v kombinaci s § 36 odst. 5 daňového řádu nic nebrání tomu, aby byla předmětná lhůta prodloužena. Podle stěžovatele mělo být tedy žádosti o prodloužení lhůty vyhověno a prodloužení předmětné lhůty mělo být stěžovateli řádně sděleno formou rozhodnutí. Podle stěžovatele tak žalovaný zatížil řízení zásadní vadou, kterou následně krajský soud v rozsudku neodstranil, naopak ji převzal.

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s právním posouzením věci, které učinil krajský soud v napadeném rozsudku, a setrvává na svých dosavadních závěrech ve vztahu k předmětné problematice, k čemuž odkázal na své rozhodnutí o odvolání. K otázce lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu má za to, že tuto lhůtu nelze prodloužit, protože zákaz jejího prodloužení je v souladu s účelem zákona. Současně žalovaný vyjádřil nesouhlas se závěry, které učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, na který odkazoval stěžovatel. Žalovaný zdůraznil, že stěžovatel požadoval prodloužit lhůtu do dne 21. 3. 2018, přičemž v rámci snahy o naplnění zásady spolupráce a vstřícnosti v souladu s § 6 odst. 2 a 4 daňového řádu žalovaný vyčkal s vydáním konečného rozhodnutí ve věci (tj. s vydáním rozhodnutí o odvolání) až do dne 3. 4. 2018, tj. téměř 14 dní po stěžovatelem požadovaném konci prodloužené lhůty. Stěžovatel však ani do dne 21. 3. 2018, ani do dne vydání rozhodnutí o odvolání, žádné své „připomínky“ ke znaleckému posudku žalovanému nezaslal. Na případné stěžovatelovy „připomínky“, které by byly zaslány po dni 6. 3. 2018 (tj. po dni uplynutí lhůty k vyjádření stanovené výzvou) by totiž žalovaný pohlížel jako na doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu, přičemž by tyto „připomínky“ zohlednil při vydání rozhodnutí o odvolání. Žalovaný má proto za to, že jeho právní názor na povahu lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu je správný. Žalovaný si je vědom, že z praktického hlediska mohou nastat případy, kdy je stanovená lhůta, byť v maximální délce, nepřiměřeně krátká. I z tohoto důvodu zvolil při aplikaci inkriminované

normy praktický přístup, kdy maximálně vyčká s vydáním samotného rozhodnutí o odvolání a veškeré odvolatelem (tj. stěžovatelem) uplatněné návrhy či vyjádření při vydání rozhodnutí o odvolání zohlední. Závisí tak i na stěžovateli, jaký přístup k hájení svých práv zvolí. Ve zde řešeném případě by i v případě jiného pohledu na otázku prodloužení lhůty jeho postup fakticky obstál. Co se týče žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav (evidována dne 3. 4. 2018 pod č. j. 19353/18), žalovaný uvedl, že i v tomto případě postupoval v souladu s daňovým řádem, když řízení o ní zastavil, neboť rozhodnutí o odvolání bylo vydáno dne 3. 4. 2018 v 13:31 hod. a žádost o navrácení lhůty v předešlý stav byla podána stěžovatelem sice téhož dne, avšak až v 17:56 hod., tj. po vydání rozhodnutí o odvolání, pročež tak nebyla splněna podmínka uvedená v § 115 odst. 3 daňového řádu. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

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

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Předmětem sporu v dané věci bylo posouzení otázky, zda stěžovatel oprávněně podle § 24 odst. 1 a § 23 odst. 10 ve spojení s § 23 odst. 1 a 2 písm. a) zákona o daních z příjmů zahrnul do základu daně za předmětné zdaňovací období náklady z přecenění majetkových cenných papírů v částce 2 520 000 Kč. V kasační stížnosti však stěžovatel rozporuje již jen procesní pochybení žalovaného týkající se porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.

[12] Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný, vázán právním názorem krajského soudu (viz rozsudek ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 45/2016 - 71), provedl podle § 113 odst. 2 daňového řádu doplnění řízení, tj. přistoupil k ocenění hodnoty majetkových cenných papírů za pomoci znaleckého posudku. Následně dne 5. 2. 2018 vydal žalovaný výzvu k vyjádření, v níž seznámil stěžovatele s doplněním dokazování výše zmíněným posudkem a vyzval stěžovatele podle § 115 odst. 2 daňového řádu k tomu, aby se vyjádřil ke zjištěným skutečnostem, a to ve lhůtě 15 dnů od doručení zmíněné výzvy v rámci odvolacího řízení. Dne 15. 2. 2018 zástupce stěžovatele telefonicky kontaktoval žalovaného s žádostí o korespondenční zaslání znaleckého posudku, přičemž zástupce stěžovatele byl zároveň upozorněn na skutečnost, že 15denní lhůtu k vyjádření nelze prodlužovat. Následně dne 16. 2. 2018 žalovaný zaslal stěžovateli sdělení, které bylo nedílnou součástí výzvy k vyjádření v rámci odvolacího řízení, přílohou sdělení byl i znalecký posudek, který byl společně s tímto sdělením doručen stěžovateli dne 19. 2. 2018, přičemž tímto úkonem došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty stanovené výzvou k vyjádření v rámci odvolacího řízení s tím, že zmíněná 15denní lhůta uplynula dne 6. 3. 2018. V této lhůtě stěžovatel nepodal věcné námitky ke zmíněnému posudku či věcné vyjádření. Žalovaný obdržel od stěžovatele pouze písemnost, která byla označena jako „vyjádření daňového subjektu“, ve kterém byl uveden toliko obecný nesouhlas se závěry uvedenými ve znaleckém posudku. Dále žalovaný obdržel dne 20. 2. 2018 žádost stěžovatele o

pokračování

prodloužení lhůty k vyjádření do 21. 3. 2018 s odůvodněním, že vzhledem k rozsáhlosti znaleckého posudku a vytíženosti externích poradců není stěžovatel schopen podat připomínky dříve. Řízení o této žádosti žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 2. 2018 zastavil s odkazem na § 36 odst. 5 daňového řádu, podle něhož nelze tuto lhůtu prodloužit. Žalovaný vydal žalované rozhodnutí dne 3. 4. 2018. Téhož dne po doručení žalovaného rozhodnutí obdržel žalovaný od stěžovatele podání označené jako „odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení“, v němž se stěžovatel jednak odvolal proti rozhodnutí o zastavení řízení týkající se žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty, a dále v tomto podání požádal o navrácení lhůty v předešlý stav. Žalovaný odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení rozhodnutím ze dne 3. 7. 2018 zamítl a rozhodnutí o zastavení řízení týkající se zmíněné žádosti stěžovatele potvrdil. V případě žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav žalovaný řízení o této žádosti zastavil rozhodnutím ze dne 22. 5. 2018, neboť žádost nebyla podána nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání s odkazem na § 115 odst. 3 daňového řádu. Odvolání stěžovatele proti tomuto druhému rozhodnutí žalovaného o zastavení řízení týkající se žádosti o navrácení lhůty žalováním zamítl a rozhodnutí o zastavení řízení potvrdil rozhodnutím ze dne 24. 7. 2018.

[13] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* Podle odst. 3 téhož ustanovení *lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*

[14] Otázkou, zda lze prodloužit lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, tj. lhůtu pro vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují, a pro případné navržení dalších důkazních prostředků, se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval, a to za účinnosti předchozí právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, která výslovně neobsahovala v § 115 odst. 3 výslovně pravidlo, že lhůtu podle odst. 2 lze prodloužit. I za absence výslovné úpravy dospěl k závěru, že žádosti o prodloužení takové lhůty lze vyhovět za podmínek § 36 daňového řádu, neboť nejde o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva ve smyslu § 36 odst. 5 daňového řádu (srov. rozsudky ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, nebo ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126). S argumentací a závěry uvedenými v předmětných rozsudcích se nyní rozhodující senát ztotožňuje. Pro stručnost lze pak zejména odkázat na rozsudek třetího senátu zdejšího soudu, který se uvedenou problematikou zabýval velmi podrobně.

[15] S ohledem na výše přdestřený právní názor Nejvyššího správního soudu v obecné otázce možnosti prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu je zřejmé, že žalovaný pochybil, pokud řízení o stěžovatelově žádosti o prodloužení lhůty zastavil podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žádost o prodloužení předmětné lhůty není podáním, které by bylo možno považovat za zjevně právně nepřipustné.

[16] Bylo však třeba 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.]. 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 učinil, přestože nesprávně posoudil právní otázku prodloužitelnosti lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelem v žalobě namítaná vada v procesním postupu žalovaného nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o věci samé, neboť poskytnutý časový prostor stěžovateli postačoval ke kvalifikovanému vyjádření k novým zjištěním a důkazům.

[17] S výše uvedeným závěrem krajského soudu se zdejší soud ztotožňuje. Nelze přehlédnout, že v tomto konkrétním případě nedošlo ke zhoršení procesního postavení daňového subjektu (stěžovatele). Stěžovateli zůstalo i po uplynutí lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu (6. 3. 2018) dostatek časového prostoru pro případné doplnění odvolacích námitek a k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem, a to až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatel rovněž mohl po uplynutí lhůty doplňovat návrhy na provedení důkazních prostředků, neboť s ohledem na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu může odvolací orgán provést i opožděně navržené důkazní prostředky. S marným uplynutím předmětné lhůty proto nebyl automaticky spojen nepříznivý následek pro stěžovatele v tom směru, že by se v odvolacím řízení na jeho opožděné vyjádření hledělo, jako by vůbec nebylo podáno či že by mu v důsledku neprodloužení lhůty byla upřena jeho procesní práva vyjádřit se k opatřeným důkazním prostředkům či navrhnout jejich doplnění. Stěžovatel požadoval prodloužit lhůtu k vyjádření do 21. 3. 2018, přičemž žalovaný mu fakticky umožnil v takto prodloužené lhůtě se vyjádřit a uplatnit své námitky vůči znaleckému posudku, neboť o podaném odvolání rozhodl až dne 3. 4. 2018. Stěžovatel však této možnosti nevyužil a do uvedeného data žádné věcné připomínky k doplnění podkladů pro rozhodnutí žalovanému nezaslal. Takový úmysl žalovanému ani relevantním způsobem neavizoval. Stěžovatel si musel být vědom, že žalovaný bude za účelem posouzení správnosti a důvodnosti přecenění akcí doplňovat podklady pro rozhodnutí právě o odborné vyjádření či znalecký posudek, a to s ohledem na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu i krajského soudu v této věci. Stěžovateli tak nic nebránilo se na tuto novou důkazní situaci případně připravit již v průběhu odvolacího řízení. Stěžovatel však zůstal v závěru odvolacího řízení procesně pasivní. Vypracování vlastního odborného vyjádření či znaleckého posudku pak zadal až dne 25. 9. 2018, tj. až v průběhu soudního řízení (žaloba byla podána u krajského soudu dne 1. 6. 2018). Pasivní přístup stěžovatele k hájení svých práv v daňovém řízení proto nelze klást k tíži žalovanému.

[18] Zbývá doplnit, že bez argumentační oponentury v kasační stížnosti zůstal závěr krajského soudu (odst. 15 rozsudku), podle kterého právě nezpochybnění skutkového stavu podloženého vypracovaným znaleckým posudkem v odvolacím řízení opravňovalo krajský soud nezabývat se v soudním řízení věcnými námitkami stěžovatele, kterými zpochybňoval závěry posudku. Kasační stížnost není koncipována jako polemika s názorem krajského soudu, že již nebylo třeba se věcně zabývat problematikou přecenění akcí. Ústředním argumentem kasační stížnosti je tvrzení, že žalovaný postupoval natolik procesně nesprávně, že stěžovateli nezbylo než podat následně soudní žalobu. Lze proto znovu s odkazem na výše uvedené poukázat na procesní pasivitu

pokračování

stěžovatele v závěru odvolacího řízení, kdy s výjimkou žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření, resp. žádosti o navrácení lhůty žádné vyjádření k věcné podstatě sporu neučinil a rovněž žalovanému neavizoval žádné kroky, jimiž měl případně v úmyslu doplňovat odvolací řízení.

[19] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 7. října 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu