



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudce Štěpána Výborného a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **smart program s.r.o.**, sídlem Anenská 186/5, Praha 1, zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2022, č. j. 24708/22/5100-41453-712140, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 8. 2024, č. j. 15 Af 9/2022 - 86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zajišťovacími příkazy ze dne 25. 3. 2022 a 29. 3. 2022 uložil žalobkyni úhradu DPH za zdaňovací období červenec až listopad 2021.

[2] Dne 25. 4. 2022 žalobkyně proti zajišťovacím příkazům podala odvolání. Dne 27. 4. 2022 správce daně vyzval žalobkyni k odstranění vad odvolání. Žalobkyně doručila správci daně doplnění odvolání dne 24. 5. 2022.

[3] Shora označeným rozhodnutím ze dne 29. 6. 2022 žalovaný odvolání žalobkyně zamítl.

[4] Žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) nyní napadeným rozsudkem.

[5] Městský soud nepřisvědčil žalobkyni, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po třicetidenní lhůtě stanovené v § 168 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Městský soud odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 48/2019 - 39, a ze dne 21. 12. 2021, č. j. 2 Afs 389/2019 - 87, dle nichž se na běh lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu použije § 33 odst. 2 daňového řádu. K § 34 odst. 1 daňového řádu městský soud konstatoval, že obsahem citovaného ustanovení je vytyčení hranic, po jaké časové úseky se lhůta staví. Nejedná se o jakousi další (novou) lhůtu, ale o časový úsek, po který lhůta neběží. Jazykovým výkladem § 34 odst. 1 daňového řádu městský soud dospěl k závěru, že ode dne, kdy žalovaný vydal výzvu k odstranění vad odvolání, došlo ke stavění třicetidenní lhůty k vydání rozhodnutí o odvolání (tento den se do třicetidenní lhůty k vydání rozhodnutí nezapočítal). Třicetidenní lhůta pro rozhodnutí o odvolání tak začala běžet dnem následujícím po dni 25. 4. 2022, kdy žalobkyně podala odvolání. Výzvou správce daně ze dne 27. 4. 2022 se běh lhůty zastavil (tj. v době, kdy ze lhůty dosud uběhl pouze jeden den – 26. 4. 2022). Odvolání žalobkyně doplnila 24. 5. 2022. Po pěti pracovních dnech od tohoto data, tj. od 1. 6. 2022, lhůta pro vyřízení odvolání opět počala běžet a uplynula 29. 6. 2022. Žalovaný o odvolání rozhodl ve lhůtě pro vydání odvolání dle § 168 odst. 1 daňového řádu. Ve formulaci § 34 odst. 1 daňového řádu městský soud nespatriil znevýhodnění žalobkyně ve prospěch správce daně a neseznal dva skutečně rovnocenné výklady právního předpisu, aby bylo možno aplikovat zásadu *in dubio pro mitius*.

[6] Městský soud dále shledal rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkazy přezkoumatelnými a zákonnými.

II. Kasační stížnost a další podání účastníků řízení

[7] Proti rozsudku městského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[8] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti namítá, že žalovaný vydal rozhodnutí po lhůtě stanovené v § 168 odst. 1 daňového řádu, a zajišťovací příkazy se tak staly neúčinné.

[9] Stěžovatelka činí nesporným, že třicetidenní lhůta pro vydání rozhodnutí o odvolání počala běžet dne 26. 4. 2022, přednáší však potenciální výkladové varianty § 34 odst. 1 daňového řádu, které se liší při určení začátku a konce stavění lhůty pro vydání rozhodnutí správce daně, včetně toho, jaké dny lze či naopak nelze do lhůty pro vydání rozhodnutí

pokračování

správce daně zahrnout. Stěžovatelka nesouhlasí s městským soudem, který uplatnil metodiku „D+0/D+1“.

[10] Rozdílné počítání začátku a konce doby stavění lhůty nemá podle stěžovatelky žádnou oporu v gramatickém výkladu § 34 odst. 1 daňového řádu. Zákonodárce projevil jednoznačný úmysl zakotvit pro začátek i konec doby stavění lhůty dle § 34 odst. 1 daňového řádu shodná pravidla počítání času. Stěžovatelka nenachází důvod, proč by měl být okamžik začátku plynutí doby stavění lhůty stanoven jako „D+0“, nicméně okamžik konce plynutí doby stavění lhůty jako „D+1“. Takový výklad je evidentním zvýhodněním správce daně v neprospěch daňového subjektu.

[11] Tomuto výkladu podle stěžovatelky svědčí také komparativní a systematický výklad. Zákonodárce v § 34 odst. 1 daňového řádu užil stejné výrazy a stejný syntax větné skladby jako u jiných ustanovení téhož zákona (§ 127 odst. 1 či § 107 odst. 1), u nichž o způsobu počítání stanovených lhůt není pochyb. Stěžovatelka si je vědoma, že ve své argumentaci nerozlišuje mezi pojmy „doba“ a „lhůta“, je však přesvědčena o nutnosti užití analogie. Při uplatnění *analogie legis* s § 33 daňového řádu dospívá k nezbytnosti použití varianty „D+1/D+1“. Při uplatnění *analogie iuris* odkazuje k § 605 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a rovněž dospívá k variantě „D+1/D+1“. Pokud by žalovaný a městský soud uplatnili tuto správnou výkladovou metodu, připadl by poslední den pro vydání rozhodnutí o odvolání na 28. 6. 2022.

[12] Stěžovatelka odkazuje na jí citované rozsudky správních soudů a dospívá k závěru, že soudy posuzují právní otázku výkladu § 34 odst. 1 daňového řádu odlišně od žalovaného a městského soudu, protože den vydání výzvy k součinnosti považují za den započitatelný do lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Stěžovatelka v této souvislosti namítá porušení zásady legitimního očekávání a obdobného rozhodování v obdobných věcech.

[13] Stěžovatelka také namítá nedostatečné vypořádání žalobní argumentace. Městský soud se nevypořádal s rozporem, že slovní spojení „ode dne“ ohledně počátku stavění má znamenat užití pravidla „D+0“, zatímco slovní spojení „ode dne“ ohledně konce doby stavění má naopak znamenat užití pravidla „D+1“. Městský soud neuvedl, z jakého logického a z pohledu právního státu akceptovatelného důvodu by počátek a konec doby stavění propadné lhůty pro vydání rozhodnutí správce daně měl být určován dle odlišných pravidel počítání času.

[14] Stěžovatelka se závěrem dovolává zásady *in dubio pro mitius*, dle níž je při spornosti výkladu třeba postupovat mírněji, tj. ve prospěch daňového subjektu.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti považuje výklad § 34 odst. 1 daňového řádu za zcela jasný. Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá, že dochází ke stavění lhůty tentýž den, kdy správce daně vydá výzvu k součinnosti (v posuzovaném případě k doplnění odvolání), a nikoliv až následující den po vydání výzvy, jak dovozuje stěžovatelka. Ani z judikatury, na kterou odkazuje stěžovatelka, nic takového nevyplývá. Počátek lhůty je odvozován od konkrétního úkonu správce daně, zatímco konec lhůty je odvozován od data podání daňového subjektu, což vyplývá ze zákona. Byť stěžovatelka

předkládá různé varianty a metody počítání běhu lhůty, tak výklad § 34 odst. 1 daňového řádu je zcela jasný, srozumitelný a nevzbuzuje pochybnosti. Nepřichází proto v úvahu interpretace relevantní právní úpravy ve prospěch stěžovatelky za použití jí uváděných zásad (včetně zásady *in dubio pro mitius*). Rozsudek městského soudu bezesbytku rovněž splňuje požadavky kladené na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí.

[16] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka upozorňuje, že její kasační námitky se vztahují k nesprávnému právnímu posouzení určení počátku stavění lhůty pro vydání rozhodnutí správce daně, nikoliv určení konce jejího stavění. Určení počátku stavění lhůty je třeba vykládat tak, že od vydání výzvy k součinnosti je počátek stavění lhůty toliko odvozován a prvním dnem, kdy lhůta pro vydání rozhodnutí stojí, je den následující po vydání výzvy. Tato interpretace § 34 daňového řádu má oporu v podstatě ve všech výkladových metodách. Opačný výklad je evidentním zvýhodněním správce daně v neprospěch daňového subjektu a v poměrech zajišťovacích příkazů fakticky prodlužuje lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Stěžovatelka se opět dovolává principu *in dubio pro mitius* a opakuje, že její právní názor má oporu v soudní judikatuře. Stěžovatelka shrnuje, že v okamžiku zastavení běhu lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům z této lhůty uplynuly dva dny, a lhůta dle § 168 odst. 1 daňového řádu tedy marně uplynula již dne 28. 6. 2022.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“)]. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] Kasační stížnost **není důvodná**.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit jen z tohoto důvodu.

[20] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných námitek (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Zároveň ovšem nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 - 85). Žádnou takovou vadu, která by zakládala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud neshledal.

pokračování

[21] Městský soud se srozumitelně zabýval určením počátku stavění lhůty pro vydání rozhodnutí žalovaného a vyslovil jednoznačné důvody, pro které žalobním tvrzením nepřisvědčil (viz body 79 – 81 napadeného rozsudku). Stěžovatelka namítá, že se městský soud nevypořádal s tím, z jakého logického a z pohledu právního státu akceptovatelného důvodu by počátek a konec doby stavění propadné lhůty pro vydání rozhodnutí správce daně měl být určován dle odlišných pravidel počítání času, a to v neprospěch daňového subjektu. K této argumentaci ovšem městský soud přihlédl v bodě 82 napadeného rozsudku, potažmo v bodě 84, v němž neshledal důvod pro aplikaci zásady *in dubio pro mitius*. Nejvyšší správní soud podotýká, že povinnost orgánů soudní moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku; podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi námitkami základními (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/20158-71). Těmto požadavkům městský soud dostal, protože na stěžovatelčiny žalobní námitky reagoval a přdestřel důvody, pro které je neshledal důvodnými. Městský soud napadený rozsudek postavil na srozumitelném argumentačním celku, v jehož konkurenci žalobní námitky neobstály. Nesouhlas stěžovatelky s právním názorem městského soudu a s odůvodněním napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163 či ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37). Kasační argumentace stěžovatelky dokládá, že právní závěry městského soudu jsou jí známy a jsou pro ni srozumitelné, neboť s nimi obsáhle polemizuje.

[22] Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost ani pro nedostatek důvodů, a současně zde není ani jiná vada řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž není naplněn, a proto Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému posouzení kasačních námitek.

[23] Podle § 34 odst. 1 daňového řádu *pokud je den, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání, dnem počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se staví ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti.*

[24] Podle § 168 odst. 1 daňového řádu *pokud není vydáno rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do 30 dnů ode dne, kdy bylo podáno, zajišťovací příkaz se stává neúčinným; § 35 odst. 2 se nepoužije.*

[25] V posuzované věci nejsou spornými skutkové okolnosti případu. Stěžovatelka podala proti zajišťovacím příkazům odvolání dne 25. 4. 2022. Dne 27. 4. 2022 vydal správce daně výzvu k doplnění odvolání. Žalobkyně doplnila odvolání dne 24. 5. 2022 a žalovaný vydal dne 29. 6. 2022 odvolací rozhodnutí, které bylo téhož dne doručeno stěžovateli. Stěžovatelka ovšem namítá nesprávné určení počátku stavění lhůty pro vydání rozhodnutí správce daně. Stěžovatelka se domnívá, že lhůta se stavěla až ode dne 28. 4. 2022 a nikoli již ode dne 27. 4. 2022. Tento den měl být započítán do lhůty pro vydání rozhodnutí dle § 168 odst. 1 daňového řádu, takže lhůta pro jeho vydání uplynula již dne 28. 6. 2022.

[26] Nejvyšší správní soud předesílá, že smysl lhůty pro skončení odvolacího řízení proti zajišťovacím příkazům, navíc s definitivními následky na jejich účinky, spočívá v nutnosti zkrátit období právní nejistoty daňového subjektu na minimum. Lhůta stanovená v § 168 odst. 1 daňového řádu má proto vést k urychlenému posouzení důvodnosti podaného odvolání s tím, že nečinnost vyvolá bez dalšího okamžitý následek nastupující ze zákona v podobě neúčinnosti zajišťovacího příkazu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015 - 66).

[27] K běhu lhůty dle 168 odst. 1 daňového řádu Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 25. 11. 2020, č. j. 4 Afs 48/2019 - 39 (bod 24), ze dne 21. 12. 2021, a č. j. 2 Afs 389/2019 - 87 (bod 24), konstatoval, že aplikace § 34 daňového řádu na běh lhůty podle § 168 odst. 1 daňového řádu není vyloučena, naopak tento názor potvrzuje jak dosavadní judikatura správních soudů, tak komentářová literatura (srov. Lichnovský, O. a kol. Daňový řád. komentář, Praha: C. H. Beck, 3. vydání, 2016, s. 134 – 136; Baxa J. a kol. Daňový řád. Komentář Praha: Wolters Kluwer, 2011). V citovaných rozsudcích (a také např. v rozsudcích ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 43/2022 - 51, bod 22) Nejvyšší správní soud odlišil možnost aplikace § 34 daňového řádu od výslovného vyloučení § 35 odst. 2 daňového řádu v § 168 odst. 1 téhož zákona.

[28] Stěžovatelka nepopírá použití § 34 daňového řádu při vedení odvolacího řízení proti zajišťovacím příkazům, domnívá se však, že stavění lhůty nastane až následující den po vydání výzvy k součinnosti (výzvy k doplnění odvolání). Nejvyšší správní soud ovšem přisvědčuje městskému soudu, že jazykový výklad § 34 odst. 1 daňového řádu svědčí závěru, že třicetidenní lhůta k vydání rozhodnutí o odvolání se staví již ode dne, kdy žalovaný vydá výzvu k odstranění vad odvolání. Citované ustanovení výslovně hovoří o tom, že běh lhůty se staví *ode dne vydání rozhodnutí*, nelze proto dovozovat, že zákonodárce předpokládal stavění lhůty až ode dne následujícího. Městský soud správně uvedl, že § 33 odst. 1 daňového řádu se při výkladu § 34 odst. 1 téhož zákona a určení počátku stavění neuplatní, protože obsahem § 34 odst. 1 daňového řádu je vytyčení hranic, po jaké časové úseky se lhůta staví. Nejedná se tak o jakousi další (novou) lhůtu a z logiky věci se na ní neuplatní obecná pravidla pro počítání lhůt dle § 33 odst. 1 daňového řádu. Událost určující začátek stavění lhůty v tomto smyslu představuje konkrétní akt, s jehož uskutečněním nastanou právní důsledky s ním spojené (stavění lhůty).

[29] Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit se stěžovatelkou, že je nutno zvolit stejné pravidlo pro určení okamžiku začátku i konce plynutí doby stavění. V případě počátku stavění sama událost (vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti) určuje počátek stavění lhůty, zatímco konec stavění je výslovně svázán se lhůtou, která je odvozována od určité události (nastalá součinnost). Nejvyšší správní soud uznává, že ze striktně jazykového hlediska by bylo možno stěžovatelčíným tvrzením přisvědčit, na straně druhé však platí, že jazykový výklad nesmí pomíjet nezbytné souvislosti a vést k nepřipustně formalistickým závěrům. Zákonná formulace konce stavění lhůty *do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde k požadované součinnosti* stanoví lhůtu, od které se opětovně rozběhne lhůta k vydání rozhodnutí dle 168 odst. 1 daňového řádu, a proto není žádný důvod v tomto případě neaplikovat obecná pravidla pro počítání lhůt dle § 33 daňového řádu. Na rozdíl od počátku stavění, jež je určen konkrétní právní událostí.

pokračování

[30] Uvedený výklad Nejvyšší správní soud nepovažuje za nelogický, jak tvrdí stěžovatelka, ani rozporný s úmysly zákonodárce. Nejvyšší správní soud naopak z hlediska logického výkladu podotýká, že okamžik součinnosti (v daném případě doplnění podání) se ve své podstatě rovná podání samotného odvolání, přičemž den počátku lhůty podle § 168 odst. 1 daňového řádu není s ohledem na § 33 daňového řádu nikdy spojen se dnem uskutečnění podání, avšak od toho je toliko odvozován (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2022, č. j. 8 Afs 115/2020 - 44, bod 16). Proto není důvod, aby na projevení součinnosti (zde doplnění odvolání), od něhož je odvozováno stanovení konce stavění, resp. opětovné rozběhnutí lhůty pro vydání rozhodnutí, bylo nahlíženo odlišně. Městský soud proto správně uzavřel, že den, kdy dojde k součinnosti daňového subjektu, do určení konce stavění nelze započítat. Nejvyšší správní soud opakuje, že dovětek § 34 odst. 1 daňového řádu fakticky stanoví „lhůtu“, na níž se užijí běžná pravidla pro počítání lhůt, a to oproti určení počátku stavění, jež je zákonem (§ 34 odst. 1 daňového řádu) výslovně svázána s konkrétním procesním úkonem žalovaného.

[31] Stěžovatelčin poukaz na systematický výklad Nejvyšší správní soud rovněž neshledává důvodný, protože v případě stavění lhůt se obecně jeho počátek shoduje s dnem, kdy nastala událost rozhodná pro stavění lhůty. Takto například rozhodným datem pro počátek stavění lhůty podle § 41 s. ř. s. je datum, kdy byla žaloba doručena soudu, protože tímto dnem je zahájeno soudní řízení, aniž by počátek stavění lhůty nastal až den následující (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2012, č. j. 8 Afs 29/2011 - 97, bod 18). Obdobně Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě lhůty podle § 35 odst. 10 věty třetí s. ř. s., podle kterého *požádá-li navrhovatel o osvobození od soudních poplatků nebo o ustanovení zástupce, po dobu od podání takové žádosti do právní moci rozhodnutí o ní neběží lhůta stanovená pro podání návrhu na zahájení řízení*, se lhůta pro podání žaloby a pro vymezení žalobních bodů staví dnem podání žádosti o ustanovení zástupce či osvobození od soudních poplatků (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 3. 2018, č. j. 3 Azs 66/2017 - 31, č. 3733/2018 Sb., bod 67, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2020, č. j. 9 Azs 366/2019 - 20). Stejně se Nejvyšší správní soud vyjádřil ke stavění lhůty podle čl. 221 odst. 3 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, podle něhož *sdělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. Běh této lhůty se staví ode dne podání opravného prostředku ve smyslu článku 243 po dobu trvání řízení o opravném prostředku*. V tomto případě Nejvyšší správní soud rovněž dospěl k závěru, že stavění prekluzivní lhůty počíná již ve chvíli podání opravného prostředku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2023, č. j. 5 Afs 22/2022 - 38, bod 26).

[32] Ke stejnému závěru dochází také civilistická judikatura, která shodně stavění lhůty počítá již ode dne, kdy nastala rozhodná událost pro stavění běhu lhůty. Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2021, sp. zn. 30 Cdo 3248/2020, vyslovil, že ke stavění promlčecí lhůty dle § 35 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), dochází již dnem, kdy je příslušná žádost podle § 14 téhož zákona doručena úřadu, tedy již v tento den promlčecí lhůta neběží. Rovněž ke stavění běhu promlčecí lhůty dle § 648 občanského zákoníku považuje Nejvyšší soud za rozhodný den uplatnění nároku před soudem. S tímto okamžikem je spojen důsledek pro běh promlčecí doby, a to

že se tímto dnem běh promlčecí lhůty staví a tento okamžik je též rozhodný pro posuzování, zda promlčecí lhůta marně uplynula (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 7. 2013, sp. zn. 23 Cdo 3200/2011).

[33] Stěžovatelčiny poukazy na jiná ustanovení daňového řádu nepovažuje Nejvyšší správní soud za přílehlavé, neboť v těchto případech je slovní spojení „*ode dne*“ vždy užito ve smyslu určení počátku běhu lhůty. V případě stavění lhůty se ovšem, jak správně upozornil již městský soud, o žádnou lhůtu nejedná, a proto není důvod, aby událost, s níž je spojen počátek stavění lhůty, neurčovala konkrétní den počátku stavění. Stěžovatelka sama správně uznává, že ve svém výkladu přesně nerozlišuje mezi pojmy „doba“ a „lhůta“, odlišnost obou těchto termínů je ovšem pro posouzení věci zásadní. Pouze pro počítání lhůt se uplatní pravidla obsažená v § 33 daňového řádu. Není-li doba stavění lhůtou, nýbrž zákonodárcem stanovenou dobou (časovým úsekem), po kterou neběží jiné lhůty, není dán systematický, komparativní ani logický důvod, aby se pro určení jejího počátku uplatnila pravidla pro běh lhůt. Stěžovatelka se mýlí, že daňový řád neobsahuje žádné výslovné ustanovení o počítání plynutí doby, neboť počátek doby stavění lhůty je výslovně a jednoznačně upraven právě v § 34 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na vhodnost analogické aplikace § 605 odst. 1 občanského zákoníku, zde ale přehlíží, že výše citovaná judikatura civilních soudů pro stanovení počátku stavění promlčecí lhůty konstatovala, že ke stavění dochází již dnem, kdy nastane rozhodná událost, a pro určení počátku stavění se neuplatní pravidla vyplývající z § 605 odst. 1 občanského zákoníku. Stěžovatelka opět pomíjí, že z hlediska systematického výkladu je nutno srovnávat přístup ke stavění lhůt a nikoli k jejich běhu.

[34] K požadavku stěžovatelky na použití *analogie legis* Nejvyšší správní soud uvádí, že tu lze připustit „*pouze v případě, že se nedostane do rozporu s jasnou a jednoznačně vyjádřenou vůlí zákonodávce, neboť tím by soud narušil princip dělby moci*“ (rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 6 Ads 99/2013 - 18). V daném případě Nejvyšší správní soud neshledal žádnou mezeru v právu, neboť výklad § 34 odst. 1 daňového řádu považuje z hlediska jazykového, systematického i logického za jasný. Navíc i srovnávací metody výkladu svědčí shora vysloveným závěrům. Tím spíše pak nepřipadá v úvahu *analogie iuris*. Ze stejného důvodu nelze hovořit o jakémkoli extenzivním výkladu § 34 odst. 1 daňového řádu v neprospěch daňového subjektu, neboť stavění běhu lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům městský soud správně posoudil dle jeho gramatického znění a jeho výklad byl rovněž v souladu se systematickým přístupem ke stavění lhůt.

[35] Nejvyšší správní soud uznává, že stěžovatelka se důvodně dovolává rozsudků Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2018, č. j. 29 Af 47/2016 - 70, a Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2017, č. j. 9 Af 27/2014 - 11, neboť v nich soudy aplikovaly pro výpočet lhůty pro vydání rozhodnutí podle § 168 odst. 1 daňového řádu stejná pravidla, jichž se dožaduje stěžovatelka. Nejvyšší správní soud ovšem zdůrazňuje, že není vázán rozsudky krajských soudů. Podle § 17 odst. 1 s. ř. s. pouze v případech, kdy dospěje senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Citované ustanovení zajišťuje horizontální závaznost judikatury (tj. napříč judikaturou Nejvyššího správního soudu), vůbec se však netýká otázek

pokračování

vertikálních ve smyslu vázanosti rozsudky krajských soudů. Stěžovatelka se dovolává pouze rozsudků krajských soudů. Navíc je nutno dodat, že stěžovatelkou citované počítání lhůt bylo krajskými soudy vyřčeno bez jakékoli přidané argumentace. Krajské soudy v odkazovaných rozsudcích nikterak neřešily určení dne, kdy dochází ke stavění lhůty, takže z nich nelze dovozovat jakékoli relevantní právní názory. Stěžovatelka nepřekládá žádný rozsudek Nejvyššího správního soudu, který by obdobně svědčil její argumentaci, a ani soud žádný takový nenašel. Není proto důvodná stěžovatelčina námitka porušení legitimního očekávání, neboť žádné takové očekávání jí nemohlo vzniknout.

[36] Námitku stěžovatelky týkající se nutnosti aplikace zásady *in dubio pro mitius* (v pochybnostech mírněji) Nejvyšší správní soud rovněž neshledává důvodnou. Uvedenou zásadu je možno aplikovat pouze v situacích zásadních výkladových pochybností, při nichž existují dva rovnocenné výklady. Taková situace v nyní posuzované věci nenastala.

[37] Nejvyšší správní soud shrnuje, že výzvou správce daně ze dne 27. 4. 2022 se běh třicetidenní lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání po jednom dnu zastavil, protože den, kdy došlo ke stavění lhůty, se do této lhůty nezapočítal. Lhůta pro vyřízení odvolání následně počala běžet od 1. 6. 2022 a uplynula 29. 6. 2022. Žalovaný o odvolání rozhodl dne 29. 6. 2022, tedy v zákonné lhůtě podle § 168 odst. 1 daňového řádu, a proto se zajišťovací příkazy nestaly neúčinnými.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně jako stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 4. září 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu