



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci **žalobce: T+T real s.r.o.**, se sídlem Těšínská 29, Opava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 2, Ostrava, proti **žalovaným: 1) Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, a **2) Celní úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem náměstí Svatopluka Čecha 8, Ostrava-Přívoz, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 30. 3. 2012, č. j. 1358-2/2012-140100-21, a rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 25. 1. 2012, č. j. 81-2/2012-164300-024, v řízení o kasační stížnosti Generálního ředitelství cel proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2014, č. j. 22 Af 80/2012 - 46,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2014, č. j. 22 Af 80/2012 - 46, **se** ve výrocích I. a III. **zrušuje** a věc **se v tomto rozsahu vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.
- II. Kasační stížnost proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2014, č. j. 22 Af 80/2012 - 46, **se odmítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti výroku II. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2014, č. j. 22 Af 80/2012 - 46.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

[1] Podanou kasační stížností se Generální ředitelství cel (dále jen stěžovatel) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo v řízení o žalobě společnosti T+T real s.r.o. (dále jen „žalobce“), rozhodnuto tak, že ve výroku pod bodem I. bylo zrušeno rozhodnutí Celního ředitelství

Ostrava ze dne 30. 3. 2012, č. j. 1358-2/2012-140100-21, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení; ve výroku pod bodem II. byla žaloba v rozsahu směřujícím proti rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 25. 1. 2012, č. j. 81-2/2012-164300-024, odmítnuta; ve výroku pod bodem III. bylo rozhodnuto o povinnosti žalovaného zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

[2] Předmětem sporu v řízení před krajským soudem byla otázka zákonnosti následujících rozhodnutí:

- 1) rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 30. 3. 2012, č. j. 1358-2/2012-140100-21, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 10. 11. 2011, č. j. 17928-6/2011-164300-24, o zastavení odvolacího řízení pro nedoplnění náležitostí odvolání, ve věci platebního výměru Celního úřadu Ostrava ze dne 25. 8. 2011, č. j. 17928/2011-146300, na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2010,
- 2) rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 25. 1. 2012, č. j. 81-2/2012-164300-024, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce ze dne 28. 12. 2011, které obsahovalo všechny zákonem stanovené náležitosti (dále jen „rozhodnutí o doplněném odvolání“), a zastaveno odvolací řízení pro jeho opožděnost.

[3] Ve vztahu k rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (dále jen „druhostupňové rozhodnutí ve věci blanketního odvolání“) se předmětem sporu před krajským soudem stala otázka doručení výzvy správce daně k odstranění vad odvolání a doručení druhostupňového rozhodnutí zástupci žalobce. Sporným se stal také výklad § 112 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce dovozoval, že doplnil-li chybějící náležitosti odvolání dříve, než druhostupňové rozhodnutí ve věci blanketního odvolání nabylo právní moci, odstranil tím překážku, která bránila řádnému pokračování v odvolacím řízení.

[4] Ve vztahu k rozhodnutí o doplněném odvolání žalobce namítal, že v řízení nebyl dán důvod k zamítnutí podání, jímž bylo odvolání proti platebnímu výměru doplněno, ani k zastavení řízení o tomto odvolání.

II. Posouzení věci krajským soudem

[5] Krajský soud neshledal důvodnými žalobní námitky, týkající se doručování výzvy správce daně k odstranění vad odvolání a doručování rozhodnutí, neboť v době doručování výzvy nebyl žalobce zastoupen a pochybnosti o řádném doručení druhostupňového rozhodnutí ve věci blanketního odvolání nebylo nezbytné odstraňovat, neboť zástupce žalobce se s rozhodnutím prokazatelně seznámil jiným způsobem, tudíž materiální funkce doručení byla naplněna.

[6] Důvodem pro zrušení druhostupňového rozhodnutí ve věci blanketního odvolání byla nesprávná aplikace § 112 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud nejprve souhlasil s žalovaným Celním ředitelstvím Ostrava v tom, že správce daně nepochybil, neboť v souladu s § 112 odst. 3 daňového řádu řízení o odvolání zastavil, avšak z dalších okolností následně dovodil, že toto rozhodnutí o zastavení řízení nemůže mít oporu v § 112 odst. 3 a v § 111 odst. 3 daňového řádu.

[7] Žalobce doplnil chybějící náležitosti odvolání podáním ze dne 28. 12. 2011, tj. v průběhu odvolacího řízení před Celním ředitelstvím Ostrava, neboť téhož dne prvostupňové rozhodnutí ve věci blanketního odvolání napadl včasným odvoláním, k němuž připojil doplněné odvolání proti platebnímu výměru. Dle závěru krajského soudu spojuje § 112 odst. 3 daňového řádu zastavení řízení se skutečností, že odvolatel vůbec nevyhoví výzvě k doplnění odvolání, nikoliv tedy, že výzvě nevyhoví ve lhůtě stanovené dle § 112 odst. 2 daňového řádu. V této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 63/2010 - 64, v němž tento soud vyslovil, že obdržel - li správce daně náležité doplnění odvolání, byť po lhůtě k tomu stanovené, nebyl oprávněn odvolací řízení zastavit.

[8] Krajský soud dále odkázal na analogickou úpravu odstraňování vad podání v občanském soudním řízení dle § 43 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), a usnesení Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 21 Cdo 5339/2008, podle něhož marné uplynutí soudcovské lhůty poskytnuté k odstranění vad podání nemá za následek nemožnost vady podání odstranit později, a to případně i v odvolání proti usnesení soudu prvního stupně o odmítnutí podání nebo v jiném podání doručeném odvolacímu soudu před vydáním rozhodnutí o odvolání, k jejichž obsahu odvolací soud přihlédne ve smyslu ustanovení § 167 odst. 2 a § 154 odst. 1 o. s. ř.

[9] Na základě zjištění o doplnění odvolání žalobcem a vycházejí z gramatického výkladu § 112 odst. 3 daňového řádu, dále ze skutečnosti, že odvolací daňové řízení není ovládáno koncentrační zásadou a že podle § 111 odst. 2 daňového řádu může odvolatel odvolání doplňovat a měnit, dokud rozhodnutí o něm není vydáno, krajský soud dovodil, že by bylo v rozporu s právem na spravedlivý proces zakotveném v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod řízení o tomto odvolání zastavit.

[10] Věcně správné prvostupňové rozhodnutí o odvolání celního úřadu o zastavení řízení pro neodstranění vad podaného odvolání nemůže obstát, neboť žalobce v souladu s § 112 odst. 3 daňového řádu odstranil vady podaného odvolání dříve, než bylo o zastavení odvolacího řízení rozhodnuto pravomocně. Vady podaného odvolání lze odstranit i v průběhu řízení o odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, a to do doby, než správní orgán druhého stupně o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení rozhodne. Krajský soud dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. napadené rozhodnutí bez jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[11] Ve vztahu k rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 25. 1. 2012, č. j. 81-2/2012-164300-024 (rozhodnutí o doplněném odvolání), jímž celní úřad zamítl odvolání žalobce jako opožděné a zastavil odvolací řízení, krajský soud shledal žalobu nepřipustnou z důvodu nevyčerpání řádného opravného prostředku a v tomto rozsahu žalobu odmítl.

III. Kasační stížnost

[10] Stěžovatel uplatňuje kasační námitky dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a uvádí, že rozsudek krajského soudu napadá v celém rozsahu. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžejní námitky kasační stížnosti směřují proti výroku rozsudku krajského soudu pod bodem I., jímž bylo zrušeno druhostupňové rozhodnutí ve věci blanketního odvolání. Stěžovatel dále tvrdí, že se krajský soud nevypořádal s žalobními námitkami

nedostatečného zjištění stavu věci, které žalobce uplatnil proti rozhodnutí o doplněném odvolání, směřuje tedy i proti výroku pod bodem II., jímž krajský soud žalobu odmítl.

[11] Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje v nesprávném výkladu § 112 odst. 3 daňového řádu. Zdůrazňuje, že základem odvolání jsou důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Tyto důvody vymezují rozsah přezkumu, a proto jsou podstatnou náležitostí odvolání. Bez náležitého odůvodnění odvolání nelze rozhodnutí přezkoumat, neboť není zřejmé, z jakého důvodu a v jakém rozsahu je spatřována jeho nesprávnost či nezákonnost.

[12] Z uvedeného dovozuje, že podmínky odstraňování vad odvolání dle § 112 daňového řádu jsou přísnější oproti obecné úpravě odstraňování vad podání dle § 74 daňového řádu, podle něhož nedoplnění podání se stává neúčinným a toto stačí pouze poznamenat do spisu. Stěžovatel považuje § 112 odst. 3 cit. zákona za *lex specialis* ve vztahu k úpravě dané § 74 téhož zákona. Analogicky, s odkazem i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, týkající se odstraňování vad před krajským soudem ve věci zastavení řízení pro nezaplacení soudního poplatku (rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2008, č. j. 5 Afs 41/2008 - 103), upozorňuje na význam zákonného předpokladu – marného uplynutí lhůty ke splnění povinnosti, jehož důsledkem je zastavení řízení. Stěžovatel poukazoval i na rozsudek Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 10 Ca 184/2005, který přisvědčuje oprávněnosti správce daně rozhodnout o zastavení řízení v případě nedoplnění odvolání nejen ve lhůtě stanovené správcem daně, ale do vydání rozhodnutí o zastavení řízení.

[13] Odmítá výklad, dle kterého odstraňovat vady odvolání, jimiž jsou odvolací důvody, lze až do pravomocného rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení. Doplnovat náležitosti odvolání lze pouze do doby, než o zastavení odvolacího řízení bylo rozhodnuto, avšak nikoliv pravomocně, ale ve smyslu § 101 odst. 2 daňového řádu, tj. nejpozději do učinění úkonu k doručení již vydaného rozhodnutí.

[14] Druhostupňové rozhodnutí ve věci blanketního odvolání bylo vydáno po právu, neboť byly splněny podmínky pro zastavení odvolacího řízení. Žalobce ve lhůtě stanovené správcem daně, ale ani po této lhůtě, a to až do vydání provostupňového rozhodnutí o zastavení řízení, neodstranil vady odvolání. Vady odvolání tak bránily řádnému projednání věci a správce daně byl oprávněn řízení zastavit. Účinky zastavení řízení nastávají okamžikem vydání rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, nikoliv až jeho právní mocí, neboť v tomto směru dochází k maření účelu daňového řízení a jeho záměrnému prodlužování.

[15] Záměr prodlužovat řízení dovozuje z okolností, za kterých daňové řízení probíhalo, kdy žalobce podával odvolání vždy blanketní formou. Odvolací lhůty byly prodlužovány výzvami správce daně, přičemž žalobce nevyužil ani svého práva požádat ve smyslu § 36 daňového řádu o prodloužení lhůty k odstranění vad, resp. o její navrácení v předešlý stav dle § 37 uvedeného zákona. Žalobci tedy nebránila v doplnění odvolání žádná překážka, nadto byl odborně zastoupen advokátem.

[16] Stěžovatel dále namítá vadu řízení před krajským soudem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku pro jeho nesrozumitelnost a nedostatek

důvodů. Nesrozumitelnost rozsudku stěžovatel spatřuje v rozporných závěrech krajského soudu.

[17] Krajský soud na straně jedné hodnotí prvostupňové rozhodnutí ve věci blanketního odvolání jako věcně správné, na straně druhé konstatuje, že toto rozhodnutí nemůže obstát a druhostupňové rozhodnutí, které jej shledalo zákonným, zrušuje a vrací k dalšímu řízení. Namítá, že krajský soud tak činí jen s obecným konstatováním povinnosti žalovaného znovu rozhodnout o odvolání proti platebnímu výměru, a to v mezích doplněného odvolání ze dne 28. 11. 2012, aniž by vypořádal, jak má stěžovatel dále postupovat s ohledem na věcně správné prvoinstanční rozhodnutí o odvolání.

[18] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti a replika stěžovatele

[19] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry napadeného rozsudku krajského soudu, poukázal na formalistický přístup stěžovatele k výkladu příslušného ustanovení daňového řádu. Ohradil se proti námitkám, že svými postupy prodlužoval řízení s tím, že mu nemůže být vytýkáno využití práv, které mu zákon poskytuje. Za nepřipadnou považoval argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 41/2008, ve kterém šlo o specifickou odlišnost ve věci poplatkové povinnosti v řízení před soudem. Nicméně zdůraznil, že i úprava daná zákonem o soudních poplatcích umožňuje odstranit překážky do doby nabytí právní moci rozhodnutí o zastavení řízení pro nezaplacení soudního poplatku. Žalobce nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že mu není zřejmý následný procesní postup po zrušení rozhodnutí žalovaného soudem, neboť tento postup vyplývá přímo ze zákona. Z uvedených důvodů žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[20] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobce považoval stanovisko žalobce ke kasační stížnosti za mylné. Poukázal na to, že žalobce zastává extenzivní, nepřipustný výklad zákonem stanoveného postupu, který neodpovídá zákonným požadavkům na náležitosti odvolání.

[21] Právo podat opravný prostředek podléhá zákonem stanoveným podmínkám. V okamžiku, kdy odvolatel zákonem stanovené náležitosti pro odvolání nesplní a jde o podstatné vady, které brání věcnému posouzení odvolání, není zastavení odvolacího řízení přepjatým formalismem. Stěžovatel poukázal na to, že žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti nevěnuje podstatě věci a spíše reaguje na argumentaci, kterou stěžovatel v kasační stížnosti ohledně přístupu a jednání žalobce při podávání odvolání jen dokresloval okolnosti odvolacích řízení.

[22] K polemice ohledně porovnávání případu zastavení řízení ve věci soudních poplatků v řízení před krajským soudem, stěžovatel předeštel rozdíl mezi linií správního soudnictví, kdy doručením rozhodnutí soudu ve správním soudnictví nastává i právní moc rozhodnutí, a mezi dvouinstančním řízením před správními orgány, kdy samotné vydání rozhodnutí v prvním stupni již má určité účinky vázanosti, tj. možnosti podat opravný

prostředek, apod. Z uvedeného vyplývá, že doplnění odvolání lze považovat za učiněné a projednatelné nejpozději do dne doručení rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas a za stěžovatele jedná pověřená osoba ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s.

[24] V dané věci byl Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti v tom, že kasační stížnost byla stěžovatelem deklarována a i obsahově podána proti rozsudku krajského soudu v plném rozsahu, tedy do všech výroků uvedeného rozsudku. Nejvyšší správní soud tedy posuzoval přijatelnost a důvodnost kasačních námitek jak proti soudnímu přezkumu rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 30. 3. 2012 (druhostupňového rozhodnutí ve věci blanketního odvolání), tak i proti soudnímu přezkumu rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 25. 1. 2012 (rozhodnutí o doplněném odvolání), a to včetně souvisejícího výroku o nákladech řízení.

[25] Kasační stížnost podaná do výroku II. napadeného rozsudku, v němž krajský soud odmítl žalobu směřující proti rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 25. 1. 2012, č. j. 81-2/2012-164300-024 (rozhodnutí o doplněném odvolání), není přípustná. Krajský soud nepřezkoumával rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava, nýbrž rozhodnutí Celního úřadu Ostrava vydané v prvním stupni, a to v řízení ve věci doplněného odvolání, které bylo posouzeno jako zcela nové podání.

[26] Proti tomuto rozhodnutí se žalobce nebránil, neuplatnil proti němu řádný opravný prostředek, a proto byla podaná žaloba v tomto rozsahu po právu posouzena jako nepřípustná podle § 68 písm. a) s. ř. s. a jako taková byla odmítnuta. Celní ředitelství Ostrava nebylo v řízení před krajským soudem ve vztahu k rozhodnutí Celního úřadu Ostrava v této věci pasivně legitimováno, protože nebylo v postavení žalovaného dle § 69 s. ř. s.

[27] Podle uvedeného ustanovení je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Takové podmínky u Celního ředitelství Ostrava ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí celního úřadu, proti němuž žalobce nepodal opravný prostředek, nenastaly. V důsledku toho stěžovatel v řízení o kasační stížnosti dle § 105 s. ř. s. ve spojení s § 102 s. ř. s. nesplňuje postavení účastníka řízení, z něhož rozhodnutí krajského soudu v uvedeném rozsahu vzešlo. Kasační stížnost musí být v tomto rozsahu bez věcného projednání ve smyslu 46 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 120 s. ř. s. odmítnuta, neboť byla podána osobou zjevně neoprávněnou.

[28] Kasační stížnost v rozsahu soudního přezkumu druhostupňového rozhodnutí ve věci blanketního odvolání (rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 30. 11. 2012) je přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[29] Soud přisvědčil kasační námitce nesprávného posouzení aplikace § 112 odst. 3 daňového řádu, upravujícího zastavení řízení pro neodstranění vad odvolání.

[30] Podle § 112 odst. 1 daňového řádu odvolání musí mít tyto náležitosti: a) označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, b) označení odvolatele, c) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, d) uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí, e) označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání, f) návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.

[31] Podle § 112 odst. 2 daňového řádu obsahuje-li podané odvolání vady, které brání řádnému projednání věci, vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů.

[32] Podle § 112 odst. 3 daňového řádu odstraní-li odvolatel vady, které brání řádnému projednání věci, platí, že odvolání bylo podáno řádně a včas, v opačném případě správce daně odvolací řízení zastaví.

[33] V dané věci je mezi účastníky řízení nesporné a z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce podal dne 4. 10. 2011 blanketní odvolání proti platebnímu výměru na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2010. K výzvě správce daně ze dne 7. 10. 2011 ve stanovené lhůtě 20 dní toto odvolání nedoplnil. Celní úřad Ostrava rozhodnutím ze dne 10. 11. 2011, č. j. 17928-6/2011-164300-024, odvolací řízení zastavil s odůvodněním, že dne 3. 11. 2011 marně uplynula lhůta, kterou úřad stanovil žalobci k odstranění vad odvolání. Dne 28. 11. 2011 podal žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Ostrava o zastavení odvolacího řízení pro nedoplnění náležitostí odvolání, které opět neodůvodnil. Současně dne 28. 11. 2011 bylo celnímu úřadu doručeno odvolání, které obsahovalo veškeré zákonem stanovené náležitosti včetně odůvodnění, v němž žalobce uvedl řadu věcných námitek a důkazních návrhů směřujících do nezákonnosti platebního výměru. Dne 4. 1. 2012 vydal celní úřad výzvu k odstranění vad odvolání žalobce ze dne 28. 11. 2011, podanému proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení.

[34] Dne 25. 1. 2012 vydal Celní úřad pod č. j. 81-2/2012-164300-024 rozhodnutí, jímž podání žalobce ze dne 28. 11. 2011 nazvané jako „Odůvodnění odvolání proti platebnímu výměru“ posoudil jako nové odvolání proti platebnímu výměru a toto odvolání jako opožděné dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a odvolací řízení zastavil. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 14. 2. 2012 (žalobou napadené prvostupňové rozhodnutí o doplněném odvolání).

[35] Dne 13. 2. 2012 žalobce doplnil odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení ve věci blanketního odvolání ze dne 10. 11. 2011. O odvolání žalobce ze dne 13. 2. 2012 rozhodlo Celní ředitelství Ostrava rozhodnutím ze dne 30. 3. 2012 (žalobou napadené druhostupňové rozhodnutí ve věci blanketního odvolání).

[36] Na základě uvedeného skutkového stavu považuje Nejvyšší správní soud za prokázané a ztotožňuje se s krajským soudem v tom, že žalobce na výzvu správce daně, avšak ani v době po této výzvě až do vydání rozhodnutí o zastavení řízení dne 10. 11. 2011 nedoplnil podstatnou náležitost odvolání, již je uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti platebního výměru.

[37] Neodstraněním této vady odvolání byly podle § 112 odst. 3 daňového řádu splněny podmínky pro zastavení odvolacího řízení správcem daně. Správce daně nepochybil, pokud řízení o toliko blanketním odvolání žalobce a po řádném postupu k odstranění vad odvolání dle § 112 daňového řádu zastavil. Tento postup neshledal krajský soud nesprávným ani nezákonným, neboť sám ve svém rozsudku výslovně uvedl, že „celní úřad nepochybil a zcela v souladu s ust. § 112 odst. 3 daňového řádu odvolací řízení zastavil“.

[38] Pokud tedy krajský soud považoval prvostupňové rozhodnutí o odvolání za vydané v souladu se zákonem, avšak následně přesto vyslovil názor, že toto rozhodnutí nemůže obstát, pak bylo na krajském soudu, aby uvedl, jaké jiné zákonné důvody svědčí o tom, že prvostupňové rozhodnutí o odvolání neobstojí nebo k němu nelze přihlížet a věc má být projednána žalovaným v mezích doplněného odvolání.

[39] Krajský soud při přezkumu druhostupňového rozhodnutí ve věci blanketního odvolání přezkoumával závěr o oprávněnosti správce daně zastavit odvolací řízení dle § 112 odst. 3 daňového řádu. Takto byl vymezen také rozsah přezkumu v odvolacím řízení. V rámci tohoto rozsahu přezkumu Celní ředitelství Ostrava posuzovalo jen otázku věcné správnosti a zákonnosti zastavení odvolacího řízení, k níž, jak již bylo výše uvedeno, krajský soud zaujal shodné stanovisko o postupu správce daně souladném se zákonem.

[40] Podle Celního ředitelství Ostrava i krajského soudu byl tedy dán zákonný důvod dle § 112 odst. 3 daňového řádu pro zastavení odvolacího řízení správcem daně. Nicméně v důsledku závěru krajského soudu, který přes toto souladné posouzení zrušil druhostupňové rozhodnutí o odvolání, bylo třeba přezkoumat, jaký jiný zákonný důvod vedl krajský soud k hodnocení, že i přes věcnou správnost prvostupňového rozhodnutí o odvolání, nemůže toto rozhodnutí ve znění druhostupňového rozhodnutí obstát.

[41] Vycházejí z rozsudku krajského soudu, lze seznat, že tento soud našel důvody pro zrušení druhostupňového rozhodnutí o odvolání ve dvou zákonných ustanoveních. Nejprve učinil gramatický výklad § 112 odst. 3 daňového řádu, z něhož zdůraznil fikci řádného a včasné podané odvolání vždy, když odvolatel odstraní vady, a tento výklad podpořil rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 63/2010, podle něhož správce daně není oprávněn zastavit odvolací řízení, jestliže obdrží náležité doplnění odvolání, byť po lhůtě správním orgánem stanovené. Další důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného krajský soud shledal v § 111 odst. 2 daňového řádu, z něhož, při neexistenci koncentrační zásady, vyložil možnost odvolání doplňovat a měnit, dokud o něm není vydáno rozhodnutí.

[42] Nejvyšší správní soud těmito rozporným názorům krajského soudu nemůže přisvědčit.

[43] Krajský soud ve svém závěru, že správce daně oprávněně zastavil řízení o blanketním odvolání žalobce poté, kdy žalobce ve stanovené lhůtě, ale ani do vydání rozhodnutí o zastavení řízení nedoplnil podané odvolání o odvolací důvody, vycházel nepochybně a správně ze znění § 112 odst. 3 daňového řádu. Toto ustanovení zcela jednoznačně podmiňuje zastavení řízení zákonným předpokladem, že odvolatel podané odvolání nedoplní o takové podstatné náležitosti (zde odvolací důvody), které brání řádnému projednání věci.

[44] Řádným projednáním věci je třeba rozumět projednání merita věci z hlediska odvolacích námitek, neboť jen projednání střetu tvrzení o nesprávnosti či nezákonnosti rozhodnutí se závěry přezkoumávaného rozhodnutí je smyslem a účelem odvolacího řízení. Aby k takovému projednání námitek mohlo dojít na úrovni rozhodování správního orgánu vyššího stupně (zde Celního ředitelství Ostrava), je v § 112 daňového řádu stanoven postup, jímž správce daně, proti jehož rozhodnutí odvolání směřuje, zajišťuje a garantuje, že příslušnému správnímu orgánu druhého stupně bude k odvolacímu řízení předloženo řádné odvolání obsahující všechny zákonem požadované náležitosti. Podané odvolání tedy nejprve prochází stadiem rozhodování o tom, zda je způsobilé řádného projednání. Krajský soud správně posoudil, že v daném případě až do rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení, odvolání žalobce postrádalo odvolací důvody, bez nichž není odvolání řádně projednatelné, a proto byl dán důvod k zastavení odvolacího řízení.

[45] Rozhodnutím o zastavení odvolacího řízení bylo, byť nikoliv pravomocně, ale co do důvodu rozhodnutí vázaně a nepřekročitelně, rozhodnuto o předmětu řízení, tj. o tom, že odvolání není projednatelné, a tedy je nelze správnímu orgánu vyššího stupně předložit k věcnému projednání. Nejvyšší správní soud přisvědčuje kasacími námitkami stěžovatele, že smyslem § 112 odst. 3 daňového řádu je stanovit závazná pravidla, podle kterých lze ještě v určitém časovém úseku na odvolateli požadovat odstranění vad odvolání za účelem náležitého vymezení skutkových a právních otázek jako rozsahu přezkumu tak, aby odvolání bylo řádně projednatelné.

[46] Jestliže tedy zákonodárce v § 112 odst. 2 daňového řádu poskytuje odvolateli prostor pro doplnění povinných náležitostí odvolání, tak aby mohlo být řádně projednáno, a meritorní posouzení věci probíhá až po předložení bezvadného odvolání správnímu orgánu vyššího stupně, nelze dovozovat, že § 112 odst. 3 daňového řádu poskytuje fikci řádného a včasného podání odvolání, která nastává kdykoliv v průběhu odvolacího řízení, dle názoru žalobce dokonce až do právní moci rozhodnutí správního orgánu druhého stupně o odvolání podaném do rozhodnutí správce daně.

[47] Jak bylo již výše uvedeno, Celní ředitelství Ostrava nebylo povinno zjišťovat nebo předpokládat a čekat, zda žalobce své odvolání doplní, ale bylo vázáno přezkumem důvodů pro zastavení odvolacího řízení správcem daně a jen těmito důvody bylo oprávněno se zabývat.

[48] Úvaha krajského soudu vychází pouze jednostranně z fikce řádného včasného odvolání, avšak nepracuje s podmínkou této fikce, tj. že tato fikce nastává jediné za situace, kdy podané odvolání již nemá vady, a tedy jeho povaha již nebrání řádnému projednání

věci. V daném případě blanketní odvolání v časovém prostoru, který je zákonem vymezen pro posouzení tohoto odvolání, tj. až do rozhodnutí o zastavení řízení, bránilo řádnému projednání věci, a proto nemohla nastat fikce řádného a včasného odvolání.

[49] Krajský soud své právní úvahy o fikci řádného a včasného odvolání neodůvodnil ve vazbě na podmínku řádného projednání věci a v souvislosti se zákonem vymezenými pravomocemi správních orgánů obou stupňů v jednotlivých fázích odvolacího řízení. Ve své argumentaci se opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 63/2010, ačkoliv se tento rozsudek týká jiné situace odstraňování vad odvolání. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyslovil, ostatně stěžovatelem nezpochybněný právní názor, že odstranění vad odvolání je možné nejen ve lhůtě stanovené ve výzvě správce daně k odstranění odvolání (nejde o prekluzivní, ale pořádkovou správcovskou lhůtu), ale i po této lhůtě a skutečně přepjatým formalismem by bylo, pokud by správce daně rozhodl o zastavení řízení, ačkoliv v době do jeho rozhodnutí byly vady odvolání odstraněny. Jedině v tomto smyslu se judikatura Nejvyššího správního soudu vyslovuje k předpokladům zastavení řízení.

[50] Pokud tedy krajský soud z § 112 odst. 3 daňového řádu vyvodil úvahy o věcné správnosti a zákonnosti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení, avšak vzápětí dospěl k úsudku, že věcně správné rozhodnutí na základě téhož zákonného ustanovení neobstojí, jsou tyto jeho úvahy ve vzájemném rozporu.

[51] Uvedený rozpor nelze pominout ani v důsledku argumentace krajského soudu ustanovením § 111 odst. 2 daňového řádu s poukazem na skutečnost, že odvolací řízení není ovládáno koncentrační zásadou.

[52] Podle § 111 odst. 2 daňového řádu do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.

[53] Citované zákonné ustanovení stanoví volnost a prostor pro dispozici s odvoláním do doby, než je o odvolání rozhodnuto. Daňový řád umožňuje v rámci odvolacího řízení vydat o odvolání jak procesní rozhodnutí (rozhodnutí správce daně o zastavení řízení pro neodstranění nedostatků odvolání), tak i rozhodnutí meritorní (rozhodnutí příslušného orgánu po meritorním projednání odvolání). Proto „dobou, než je rozhodnutí o odvolání vydáno,“ je třeba rozumět jak dobu, než správce daně vydá procesní rozhodnutí, tj. i rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, tak i dobu, než je vydáno rozhodnutí o odvolání ve věci.

[54] Na základě uvedených typů rozhodnutí o odvolání nelze ustanovení § 111 odst. 2 daňového řádu chápat jinak než v souvislosti s popsányými způsoby rozhodování v odvolacím řízení, počínaje fází rozhodování správce daně v důsledku vad odvolání. V dané věci je tedy za „dobu, než je rozhodnuto o odvolání“, nutné považovat dobu do vydání rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení.

[55] V odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení o blanketním odvolání mohl žalobce jen doplňovat a měnit odvolací důvody směřující proti závěru o zastavení odvolacího řízení správcem daně, nikoliv věcné důvody směřující proti platebnímu výměru. Krajský soud v tomto směru podstatu ustanovení § 111 odst. 2 daňového řádu nevyložil v souladu

s účelem a procesní úpravou samostatných postupů správních orgánů v jednotlivých fázích odvolacího řízení, a proto ani v § 111 odst. 2 daňového řádu nelze nalézt zákonný důvod pro přehodnocení závěrů o věcně správném a zákonném rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení a pro zrušení druhostupňového rozhodnutí.

[56] Nejvyšší správní soud přisvědčil právnímu názoru stěžovatele, že ve smyslu § 112 odst. 1, 2 a 3 a § 111 odst. 2 daňového řádu lze vady podaného odvolání odstraňovat i po lhůtě stanovené správcem daně, avšak nejpozději do vydání rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení.

[57] Uvedený závěr ob stojí i z hlediska práva na spravedlivý proces zakotveném v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, který zmiňuje krajský soud, neboť toto právo je zaručeno podústavními zákonnými normami. Pro tento případ je garantováno právní úpravou danou daňovým řádem, vymezujícím procesní postupy při rozhodování finančních orgánů a dále požadavky, které lze klást na daňové subjekty v procesu rozhodování. Nejvyšší správní soud porušení daňových předpisů neshledal.

[58] Odkaz krajského soudu na judikaturu civilních soudů není úplně případný. V dané věci šlo o rozhodování správních orgánů v oblasti veřejného práva, čemuž odpovídá i jiný charakter rozhodování správních orgánů o vadách podání, než je rozhodování soudů v občanskoprávním řízení. O důsledcích vyplývajících z neodstranění vad odvolání je dle § 209 o. s. ř. kompetentní rozhodnout pouze odvolací soud, nikoli soud prvního stupně, tj. odvolací soud rozhodne o odmítnutí odvolání pro vady podle § 211 a § 43 odst. 2 o. s. ř. I v civilní judikatuře lze navíc najít závěry, dle kterých nezpůsobuje marné uplynutí lhůty pro doplnění odvolání nemožnost vytknuté vady podání odstranit později, avšak pouze dokud soud z jejich neodstranění nevyvodí zákonem předvídané následky (srov. např. usnesení NS ze dne 30. 11. 1998. sp. zn. 20 Cdo 827/98, uveřejněné v časopise Soudní judikatura, ročník 1999, pod poř. č. 27).

[59] Nejvyšší správní soud přisvědčil kasačním námitkám ve vztahu k výroku rozsudku pod bodem I. s tím, že krajský soud se v tomto rozsahu přezkumu dopustil nezákonnosti spočívajícím v nesprávném posouzení aplikace § 112 odst. 3 a § 111 odst. 2 daňového řádu.

VI. Závěr

[60] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. ve výroku svého rozsudku pod bodem I. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu, v němž shledal kasační stížnost důvodnou a s tím i související výrok o nákladech řízení. Krajskému soudu se tak věc vrací k dalšímu řízení, v němž je krajský soud dle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným a v novém rozhodnutí dle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud považuje za nutné upozornit na to, že rozsudek krajského soudu byl vydán ve věci, v níž vystupovaly na straně žalované dva odlišné správní orgány, a proto jeho výrok o povinnosti „žalovaného“ zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení není zcela určitý, neboť osobu žalovaného dostatečně nespecifikuje.

[61] Ve výroku rozsudku pod bodem II. Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl dle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s ve spojení s § 120 s. ř. s, neboť absence postavení Celního ředitelství Ostrava jako účastníka řízení před krajským soudem činí ze stěžovatele osobu zjevně neoprávněnou kasační stížnost podat.

[62] Ve výroku rozsudku pod bodem III. Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení podle § 110 odst. 3 s. ř. s., neboť kasační stížnost byla v rozsahu soudního přezkumu rozhodnutí celního úřadu odmítnuta. Podle § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s. žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

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

V Brně dne 27. listopadu 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu