

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **O. S.,** zastoupeného Mgr. Jaromírem Henyšem, advokátem se sídlem v Praze 1, Krakovská 25, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 1. 2009, č. j. 30 Ca 120/2008 - 23,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 1. 2009, č. j. 30 Ca 120/2008 - 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 27. 6. 2008, č. j. 6273/08-1500-604444 byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Novém Bydžově (dále též „správce daně“) ze dne 13. 12. 2007, č. j. 25521/07/230930/6138, č. j. 25522/07/230930/6138, č. j. 25523/07/230930/6138, č. j. 25524/07/230930/6138, č. j 25525/07/230930/6138, č. j. 25526/07/230930/6138, č. j. 25527/07/230930/6138, č. j. 25528/07/230930/6138, jimiž byla zastavena odvolací řízení vedená ve věci dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a 2006, a proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2005 a 1. až 4. čtvrtletí 2006. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 20. 1. 2009, č. j. 30 Ca 120/2008 - 23 zamítl.

Krajský soud při svém rozhodování vycházel z následně popsaného skutkového stavu věci, o kterém není mezi žalobcem a žalovaným sporu.

Dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 8. 2007 byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob a daň z přidané hodnoty za shora uvedená zdaňovací období. Tyto výměry žalobce osobně převzal dne 15. 8. 2007. Dne 10. 9. 2007 byla správci daně doručena žádost ve smyslu ustanovení § 32 odst. 9 a 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) o sdělení důvodu rozdílů v doměření daní. Sdělení důvodu rozdílů bylo oznámeno žalobci dne 17. 9. 2007. Dne 24. 9. 2007 byla správci daně doručena odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Vzhledem ke tomu, že tato odvolání nesplňovala náležitosti dle ustanovení § 48 odst. 4 daňového řádu, byl žalobce výzvou ze dne 27. 9. 2007, doručenou mu dne 2. 10. 2007, vyzván k jejich doplnění, a to ve lhůtě do 15 dnů od obdržení výzvy. Dne 16. 10. 2007 byly správci daně doručeny žádosti o prodloužení lhůty pro doplnění náležitostí odvolání, a to do 15. 12. 2007. Dne 23. 10. 2007 byly žalobci doručeny výzvy k zaplacení správního poplatku za tuto žádost. Správní poplatek byl uhrazen dne 6. 11. 2007. O žádostech o prodloužení lhůty rozhodl správce daně rozhodnutími ze dne 15. 11. 2007 tak, že se dle ustanovení § 14 odst. 4 daňového řádu zamítají. V odůvodnění rozhodnutí bylo uvedeno, že vzhledem k tomu, že lhůta, jejíž prodloužení bylo předmětem žádosti, končila dnem 18. 10. 2007, přičemž žádost o její prodloužení byla správci daně podána 16. 10. 2007 a rozhodnutí o zamítnutí prodloužení bude doručeno žalobci až po uplynutí stanovené lhůty, končí běh lhůty pro doplnění odvolání 2 dny po doručení rozhodnutí o zamítnutí prodloužení lhůty. Rozhodnutí byla žalobci doručena dne 28. 11. 2007; lhůta pro doplnění náležitostí odvolání tedy končila dnem 30. 11. 2007. Podáním ze dne 30. 11. 2007 požádal žalobce znovu o prodloužení lhůt pro doplnění náležitostí odvolání, a to do 31. 12. 2007. Jako důvod podání těchto dalších žádostí uvedl, že je nutné shromáždit další důkazní prostředky. O těchto žádostech správce daně rozhodl dne 11. 12. 2007 tak, že s odvoláním na ustanovení § 14 odst. 10 a § 48 odst. 5 daňového řádu nelze lhůtu stanovenou dle ustanovení § 48 odst. 5 daňového řádu prodloužit. Posledním dnem lhůty pro doplnění náležitostí odvolání je tedy, v souladu s předchozím rozhodnutím o prodloužení lhůty, den 30. 11. 2007. Následně (13. 12. 2007) správce daně rozhodl dle ustanovení § 48 odst. 5 daňového řádu o zastavení odvolacích řízení vedených stran všech osmi dodatečných platebních výměrů s odůvodněním, že žalobce nevyhověl výzvě správce daně na doplnění odvolání; podaná odvolání nebyla řádně doplněna, ačkoli celková lhůta pro doplnění náležitostí odvolání čítala 71 dnů. Rozhodnutí převzal žalobce dne 11. 1. 2008. Proti rozhodnutím o zastavení odvolacích řízení podal žalobce odvolání dne 15. 1. 2008 (doplněné dne 25. 1. 2008) s tím, že proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí se nelze samostatně odvolat, proto tak činí v rámci odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacích řízení. Současně s tím podal žalobce i námitku proti postupu správce daně, spočívající v porušení zákona o správních poplatcích v tom směru, že o dalších žádostech o prodloužení lhůty (ze dne 30. 11. 2007) rozhodl správce daně bez toho, aby byl uhrazen správní poplatek. Správce daně k této námitce uvedl, že by bylo v rozporu s dobrými mravy požadovat po žalobci uhrazení správního poplatku, bylo-li zřejmé, že k provedení požadovaného úkonu by nemohlo dojít, neboť dle ustanovení § 14 odst. 10 daňového řádu není prodloužení lhůty přípustné. Podáním ze dne 15. 2. 2008 doplnil žalobce odvolání proti dodatečným platebním výměrům ve smyslu výzvy ze dne 27. 9. 2007. Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 6. 2008, č. j. 6273/08-1500-604444 byla

zamítnuta všechna odvolání žalobce proti rozhodnutím o zastavení odvolacích řízení; žalovaný shora popsaný postup správce daně aproboval jako souladný se zákonem.

Krajský soud při hodnocení věci vycházel z toho, že mezi stranami je sporné, zda byl správce daně povinen první žádosti o prodloužení lhůty žalobci vyhovět, a zda o druhé žádosti o prodloužení lhůty byl oprávněn rozhodnout bez toho, aby byl uhrazen příslušný správní poplatek. Konstatoval, že správce daně i žalovaný pochybili, pokud v případě zamítnutí první žádosti o prodloužení lhůty odkázali na ustanovení § 14 odst. 10 daňového řádu. Aplikováno mělo být ustanovení § 14 odst. 3 daňového řádu a bylo povinností správce daně první žádosti o prodloužení lhůty vyhovět. Krajský soud následně zkoumal, zda se jednalo o takové pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Dospěl k závěru, že žalobce sice tuto vadu řízení správním orgánům vytýkal, nicméně blíže nespecifikoval, v čem konkrétně se ho toto pochybení dotklo a pouze obecně argumentoval, že v důsledku této vady nemohl odvolání řádně doplnit. S tímto názorem se krajský soud neztotožnil. Uvedl, že správce daně byl povinen v rámci první žádosti povolit prodloužení lhůty alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě ze lhůty, jejíž prodloužení žalobce žádal, zbývala. Žádosti o prodloužení lhůty byly správci daně doručeny 16. 10. 2007 a následujícím dnem končila lhůta určená správcem daně k doplnění odvolání. Správce daně byl tedy povinen žádosti vyhovět, ale maximálně o dva dny. Tím, že zamítavé rozhodnutí vydal až dne 15. 11. 2007 a doručeno bylo dne 28. 11. 2007, uplatnilo se ustanovení § 14 odst. 4 věty druhé daňového řádu a běh lhůty končil 30. 11. 2007. Žalobce neměl právní nárok na to, aby správce daně vyhověl žádosti o první prodloužení lhůty v rozsahu, jaký požadoval (nadto krajský soud považuje patnáctidenní lhůtu pro doplnění náležitostí odvolání za přiměřenou a odpovídající povaze věci). Jestliže byl správce daně žádosti o první prodloužení lhůty povinen vyhovět pouze v rozsahu 2 dnů (§ 14 odst. 4, věta druhá daňového řádu), pak fakticky o tyto 2 dny žalobce nepřišel. Naopak, lhůta pro doplnění náležitostí odvolání se prodloužila o dobu, než správce daně o jeho žádostech rozhodl a než mu tato rozhodnutí doručil. V důsledku doručení těchto rozhodnutí žalobci až dne 28. 11. 2007 a s tím souvisejícího prodloužení lhůty do 30. 11. 2007, měl žalobce více než 2 měsíce k tomu, aby odvolání doplnil. Žalobce tak fakticky nebyl zkrácen na přiměřené a dostatečné lhůtě k odstranění vad odvolání, nýbrž fakticky k tomu získal navíc značný časový prostor. O důvodech, proč tak neučinil, žaloba mlčí; procesní postup žalobce se krajskému soudu jeví spíše jako účelový, budící dojem snahy o protahování řízení a nikoli o co nejrychlejší odstranění vad podání. Zmíněná vada řízení tedy neměla negativní vliv na práva žalobce v daňovém řízení a neměla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Pokud jde o argumentaci žalobce, dle které rozhodnutí žalovaného o druhé žádosti o prodloužení lhůty a následná rozhodnutí o zastavení řízení jsou nezákonná, neboť správce daně nevybral od žalobce za tyto žádosti správní poplatek, i tu krajský soud odmítl. Uvedl, že podle ustanovení § 65 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) se soudní ochrany může domáhat pouze ten, kdo byl na svých právech reálně zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti. Postupem správních orgánů nedošlo k porušení žalobcových práv; o jaká práva žalobce mělo jít, žaloba nekonkretizuje. Nevybrání správního poplatku (ať již byl tento postup správný či nikoliv) je relevantní pouze vůči orgánu, který má v pravomoci kontrolu vybírání správních poplatků, a to pouze ve vztahu k orgánu povinnému poplatek vybrat. Funkci tohoto kontrolního orgánu nemohou suplovat účastníci řízení. Jestliže správní orgán

z nějakého důvodu, stojícího na jeho straně, řádně v řízení poplatek nevybere, nezpůsobuje tato skutečnost nicotnost, nezákonnost (a v daňovém řízení ani neplatnost ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu) rozhodnutí, které je výsledkem předmětného správního řízení.

Z uvedených důvodů Krajský soud v Hradci Králové žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, odvolávající se na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v úvodu kasační stížnosti podotýká, že celé řízení, které předcházelo vydání napadených rozhodnutí, je potřeba posuzovat jako jeden celek. Jeho námitky nelze hodnotit izolovaně a bez vzájemných souvislostí, jak to učinil krajský soud. Postup správce daně od počátku směřoval k tomu, aby obhájil svá rozhodnutí o dodatečném vyměření daně.

Pokud jde o nesprávné posouzení právní otázky soudem, stěžovatel uvedl, že ustanovení § 14 odst. 3 daňového řádu jednoznačně stanoví, že první žádosti o prodloužení lhůty správce daně vždy vyhoví. Stěžovatel tedy legitimně očekával, že podaným žádostem bude vyhověno a lhůta bude prodloužena do 15. 12. 2007. Zákon přitom stanovuje pouze spodní hranici možného prodloužení lhůty; horní hranice je limitována žádostí žadatele. Případné správní uvážení správce daně se vztahuje pouze k délce prodloužení lhůty, a nikoli k tomu, zda prodloužení lhůty povolí či nikoli. To ostatně konstatoval i krajský soud. Rozhodnutí o prodloužení lhůty musí být vydáno v řádném procesu, s vyloučením případné svévole ze strany správního orgánu; musí též splňovat veškeré náležitosti správního uvážení v jeho zákonných mezích. Dodržení těchto mezí je pak ve správním soudnictví přezkoumatelné dle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. Tím, že daný postup správce daně nedodržel, došlo k zásahu do práva stěžovatele na spravedlivý proces, ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Jestliže správce daně ve svém rozhodnutí řádně neodůvodnil proč stěžovatelem navrženou dobu prodloužení lhůty považuje za nepřiměřenou, vyloučil možnost přezkoumat dodržení mezí správního uvážení, a tím i zákonnosti takového rozhodnutí. Podstatu zásahu do svých práv stěžovatel spatřuje v tom, že v důsledku shora konstatovaného pochybení správce daně nemohl doplnit svá odvolání proti dodatečným platebním výměrům z důvodu zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty. Přitom odvolání a následné odvolací řízení je jedinou možností, jak proti dodatečným platebním výměrům brojit

Dále stěžovatel namítá, že skutková podstata, z níž vycházely daňové orgány i krajský soud, nemá oporu ve správním spisu. Závěr soudu, že stěžovatel nespecifikoval, v čem se ho pochybení správce daně konkrétně dotklo, a že jeho postup byl účelový, se snahou o protahování řízení, není podložen obsahem spisu. Naopak všechny žádosti o prodloužení lhůty byly řádně odůvodněny, neboť současně s odvolacím daňovým řízením byly orgány činnými v trestním řízení činěny vůči stěžovateli úkony před zahájením trestního stíhání. Stěžovatel poskytoval součinnost těmto orgánům, spočívající v předávání dokumentů, vysvětlování předmětu obchodů a navrhování svědků. Jedná se nově získané důkazní prostředky, které během daňové kontroly nebyly k dispozici; ty pak stěžovatel chtěl dát k dispozici pro odvolací řízení. To, že tyto důkazní prostředky svědčily ve

prospěch stěžovatele je patrné z toho, že přípravné trestní řízení vůči stěžovateli bylo na základě těchto důkazů skončeno.

Nedostatek důvodů rozhodnutí spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud k námitce, dle které k vydání rozhodnutí o nepovolení druhé žádosti o prodloužení lhůty došlo bez toho, aby byl uhrazen správní poplatek, dospěl k závěru, že tato skutečnost nemá dopad na práva a povinnosti stěžovatele, aniž by však tento závěr řádně odůvodnil. Z odůvodnění rozsudku není zřejmé, proč krajský soud považuje argumentaci stěžovatele za nedůvodnou a jeho úvahy za mylné, liché nebo vyvrácené. Napadený rozsudek je tak nutno považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť jeho odůvodnění je ve věci druhé námitky kusé a nelogické. K podstatě věci stěžovatel uvedl, že žalovaný namísto toho, aby napravil své pochybení tím, že k opakované žádosti o prodloužení lhůty tuto lhůtu poskytne, žádosti zamítl a řízení zastavil ještě dříve, než k tomu byl podle zákona oprávněn. Rozhodoval totiž o podáních, o kterých rozhodovat nemohl, neboť nebyla splněna poplatková povinnost. Dle ustanovení § 5 odst. 5 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správních poplatcích“) správní orgán vydá výsledek provedeného úkonu vždy až po zaplacení poplatku, nestanoví-li sazebník jinak, což v daném případě nestanoví. Zákon o správních poplatcích neumožňuje správci daně uvážit, zda poplatek vybere či nikoli. Pokud postupoval jinak než mu ukládá zmíněné ustanovení zákona o správních poplatcích, porušil princip právní jistoty žalobce a jeho ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Nelze souhlasit s argumentací, že k vymáhání správního poplatku nebylo přistoupeno kvůli hrozícímu nebezpečí marného uplynutí lhůty. Podle ustanovení § 5 odst. 5 zákona o správních poplatcích totiž lhůty pro vydání rozhodnutí stanovené zvláštními právními předpisy neběží v době ode dne doručení výzvy nebo platebního výměru k zaplacení poplatku až do prokázaného zaplacení poplatku.

Stěžovatel uzavřel, že účelovým postupem správce daně, spočívajícím v opakovaném porušování zákona, mu bylo znemožněno předložit v odvolacím řízení nové důkazy svědčící v jeho prospěch. Porušení procesních práv stěžovatele tedy nelze považovat za procesní pochybení bez vlivu na jeho práva, jak dovodil krajský soud.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti s odkazem na obsah odůvodnění jím vydaného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Stejně jako v žalobním řízení je sporné, zda byl správce daně povinen vyhovět žádosti stěžovatele o první prodloužení lhůty pro doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům (případně v jakém rozsahu), a dále, zda o žádosti o další prodloužení lhůty byl správce daně oprávněn rozhodnout bez toho, že by byla žádost zpoplatněna správním poplatkem dle příslušné položky sazebníku, který je přílohou zákona o správních poplatcích.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Za situace, kdy je tato námitka důvodná, vylučuje to zpravidla možnost vyjádřit se meritorně k dalším námitkám a jde bez dalšího o důvod, který vede ke zrušení rozsudku krajského soudu.

Dle ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu či nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný tamtéž pod č. 85 ve svazku č. 8) je povinností soudu rozsudek odůvodnit tak, aby z něj vyplýval vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Porušení této povinnosti vede ve svých důsledcích k porušení základních principů právního státu a práva na spravedlivý proces. Ve stejném duchu se odvíjí i rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu (viz například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, a ze dne 25. 11. 2004, č. j. 7 Afs 3/2003 – 93; všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Závěry plynoucí z těchto rozsudků lze shrnout tak, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je dána tehdy, pokud z odůvodnění rozsudku není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. To se týká zejména případů, kde jde o argumentaci, na níž leží základ žaloby účastníka a z jeho pohledu jde o argumentaci klíčovou. Pokud k takové argumentaci soud pouze uvede, že je nesprávná, aniž by uvedl, v čem nesprávnost spatřuje, pak je rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí nelze ovšem zaměňovat za nesouhlas účastníka se skutkovými závěry a s právním hodnocením věci soudem. Jestliže stěžovatel v žalobě uvedl, že došlo k porušení zákona o správních poplatcích a státu byla způsobena škoda tím, že za požadovaný úkon nebyl vybrán správní poplatek, nelze nepřezkoumatelnost rozsudku spatřovat v tom, že o této žalobní námitce krajský soud uvážil jinak a označil ji za nedůvodnou. Krajský soud v daném případě uvedl, že stěžovatelem namítané pochybení může být relevantní pouze ve vztahu mezi správním orgánem povinným poplatek stanovit a vybrat a orgánem, v jehož pravomoci je kontrola správnosti vybírání správních poplatků; do právní sféry žalobce se však postup správce daně nijak nepromítl. Konstatoval též, že i případné pochybení správce daně by nemohlo vést k nicotnosti či neplatnosti následně vydaného rozhodnutí. Je tedy zřejmé, že se krajský soud s předmětnou námitkou vypořádal přezkoumatelným způsobem a kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) tak naplněn není.

Pokud jde dále o otázku právního posouzení věci krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve způsobem, jakým byl hodnocen postup správce daně při vyřizování *první* žádosti o prodloužení lhůty. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že daňové orgány pochybily, pokud o jeho první žádosti nerozhodly dle ustanovení § 14 odst. 3 daňového řádu, ale chybně se odvolaly na ustanovení § 14 odst. 10 tohoto zákona. K tomuto závěru dospěl ostatně i krajský soud. Ten v odůvodnění rozsudku správně upozornil na skutečnost, že ustanovení § 14 odst. 1 daňového řádu rozlišuje dva druhy lhůt: lhůty stanovené právním předpisem (tzv. lhůty zákonné) a lhůty, o jejichž délce trvání rozhoduje správce daně svým rozhodnutím (tzv. lhůty správcovské). Pokud se týká možnosti prodloužení těchto lhůt (na základě žádosti podané před jejich marným uplynutím), daňový řád tuto možnost připouští (§ 14 odst. 2), nicméně diferencuje mezi lhůtami správcovskými a zákonnými. Jestliže ustanovení § 14 odst. 3,

věta první daňového řádu stanoví, že u lhůty správcovské, pokud jde o *první žádost* o její prodloužení, *povolí správce daně prodloužení lhůty vždy alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno*, pak správce daně, veden zásadou zákonnosti, byl povinen žádosti stěžovatele vyhovět. Stěžovatel zcela správně uvedl, že v tomto případě není dán správnímu orgánu prostor pro správní uvážení; není oprávněn učinit si úsudek o tom, *zda* žádosti vyhoví, ale jen o tom, *v jakém rozsahu* tak učiní (tato diskrece se přitom musí pohybovat v mezích daných § 14 odst. 3 daňového řádu).

První dílčí závěr krajského soudu, dle kterého správce daně pochybil, pokud žádosti nevyhověl a rozhodl o jejím zamítnutí dle § 14 odst. 4 daňového řádu, je tedy správný. S jeho další právní argumentací k této otázce se však Nejvyšší správní soud již neztotožňuje. Krajský soud totiž na straně jedné vyslovil, že v dané věci byl postup dle § 14 odst. 4 daňového řádu (zamítnutí žádosti) vyloučen, na straně druhé však s ním spojuje důsledky z hlediska počítání běhu lhůty. Nejvyšší správní soud se již dříve opakovaně vyslovil v tom směru, že s nezákonným rozhodnutím nemohou být spojeny negativní důsledky pro účastníka řízení (viz například rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 145/2005 - 147). Je proto i v daném případě nutno pro potřeby určení běhu lhůty k doplnění odvolání nahlížet na věc tak, jako by stran první žádosti stěžovatele žádné rozhodnutí vydáno nebylo; zde se pak plně uplatní ustanovení § 14 odst. 4, věta první daňového řádu, dle kterého *nerozhodne-li správce daně o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty, považuje se žádané prodloužení lhůty za povolené.* Jestliže tedy o *první* žádosti o prodloužení správcovské lhůty, podané stěžovatelem před jejím uplynutím, nebylo zákonem předpokládaným způsobem rozhodnuto, nelze než dovodit, že požadovaná lhůta k doplnění odvolání byla v požadovaném rozsahu povolena a uplynula tak až dne 15. 12. 2007.

Tato skutečnost však sama o sobě ještě nemusí nutně znamenat důvodnost kasační stížnosti. Jak již konstatoval ve svém rozsudku krajský soud, ne každé procesní pochybení ve správním řízení musí nutně vést ke zrušení správního rozhodnutí; důvodem pro takový postup je pouze natolik závažná procesní vada, u níž nelze vyloučit její vliv na zákonnost následně vydaného správního rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Krajský soud ostatně v intencích tohoto ustanovení postupoval, neboť pochybení v procesním postupu daňových orgánů nalezl, nicméně je nevyhodnotil jako natolik intenzivní, aby mělo vliv na zákonnost konečného rozhodnutí (zastavení odvolacích řízení). Úkolem zdejšího soudu je nyní posoudit, zda tento názor krajského soudu obstojí i za situace, kdy lze jím konstatované závěry o procesních deficitech daňového řízení označit za správné, avšak hodnocení důsledků s tím spojených již nikoliv.

Především nelze bagatelizovat legitimní očekávání stěžovatele, že jeho žádosti o prodloužení lhůty k doplnění odvolání bude vyhověno, jak to předpokládá zcela jednoznačná dikce § 14 odst. 3 daňového řádu, a to minimálně v rozsahu zbývající části správcovské lhůty, která do podání žádosti ještě neuplynula. Na straně druhé by těmto očekáváním měla odpovídat i procesní aktivita stěžovatele, tedy reálná snaha o doplnění podaného odvolání v rámci prodloužené lhůty (ať již prodloužené rozhodnutím správce daně či právní fikcí). Zde nelze přehlédnout, že stěžovatel své žádosti ze dne 16. 11. 2007 blíže nezdůvodnil (byť to zákon výslovně nevyžaduje) a odvolání (bez zjevných důvodů) doplnil až 15. 2. 2008, tedy dva měsíce po uplynutí lhůty k tomuto úkonu určené za pomoci § 14 odst. 4, věty první daňového řádu (lhůty odvíjející se od *první* žádosti). Za

této situace tedy vskutku nelze bez dalšího odmítnout jako nepřípadné úvahy krajského soudu o nedostatku reálné snahy stěžovatele odstranit nedostatky řízení a efektivně v něm pokračovat. Na straně druhé ovšem není možné pominout značnou nepřehlednost celé procesní situace, která jde na vrub správce daně. Je zřejmé, že správce daně svým nezákonným rozhodnutím ze dne 15. 11. 2007, kterým žádosti zamítl, navodil situaci, kdy stěžovatel (bez ohledu na to, zda s takovým postupem souhlasil) musel logicky očekávat, že lhůta k doplnění odvolání bude, z pohledu správce daně, končit dva dny po doručení tohoto rozhodnutí (28. 11. 2007), tedy dne 30. 11. 2007. V rámci této lhůty (vědom si, že zamítavé rozhodnutí nelze zvrátit cestou opravných prostředků - § 14 odst. 13 daňového řádu) ještě učinil druhý pokus o prodloužení lhůty (*druhá* žádost); rozhodující není, zda vůbec tato žádost mohla být úspěšná, nýbrž fakt, že stěžovatel aktivně reagoval na úkony správce daně. Bez významu pak pochopitelně není ani fakt, že rozhodnutí o zastavení odvolacích řízení bylo vydáno 2 dny před koncem (právní fikcí založené) lhůty k doplnění odvolání (odvozené od *první* žádosti), a to dne 13. 12. 2007. Jde tedy evidentně o rozhodnutí, pro jehož vydání nebyly splněny procesní podmínky; na tom nic nemění ani fakt, že do sféry stěžovatele se toto rozhodnutí dostalo až po uplynutí předmětné lhůty (11. 1. 2008).

Definitivní odpověď na otázku, zda procesní vady v řízení před správcem daně mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí o zastavení odvolacích řízení není možné zodpovědět bez posouzení způsobu vyřízení *druhé* žádosti o prodloužení lhůty. Zde je nutné nejprve uvést, že krajský soud se shora uvedenými aspekty ve vztahu k *druhé* žádosti výslovně nezabýval. Tento postup lze ovšem vysvětlit poněkud nejednoznačnou argumentací stěžovatele v žalobě; dle názoru zdejšího soudu se nicméně výhrady k aplikaci § 14 odst. 10 daňového řádu vztahovaly i k této *druhé* žádosti. Názor krajského soudu vyslovený ve vztahu k *první* žádosti, dle kterého aplikace ustanovení § 14 odst. 10 daňového řádu (prakticky vylučujícího prodloužení lhůty *také u řádných a mimořádných opravných* prostředků) byla chybná, je plně použitelný i v tomto případě, neboť toto ustanovení směřuje na *zákonné* lhůty k podání těchto opravných prostředků, nikoli však na lhůty *správcovské*, v jejichž rámci je účastník veden k odstranění vad těchto podání. Z uvedeného tedy rezultuje podstatný dílčí závěr, a sice, že ani *druhá* žádost stěžovatele nebyla zjevně bezpředmětná. a správce daně tedy byl povinen se jí věcně zabývat.

Správce daně sice o této *druhé* žádosti (ze dne 30. 11. 2007) rozhodl ještě před vydáním rozhodnutí o zastavení odvolacích řízení (11. 12. 2007), zástupci stěžovatele však bylo toto rozhodnutí doručeno až dne 8. 1. 2008. Je tak zcela evidentní, že již jen z tohoto formálního důvodu byl postup správce daně procesně neudržitelný, neboť i v případě zamítnutí žádosti, je-li rozhodnutí o tom doručeno po uplynutí lhůty, jejíž prodloužení bylo žádáno, skončí *běh žádané lhůty uplynutím tolika dnů po doručení zamítavého rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty*, (§ 14 odst. 4, věta druhá daňového řádu). I ve vztahu k této žádosti tak bylo rozhodnutí o zastavení odvolacích řízení (ze dne 13. 12. 2007) vydáno předčasně. Dále je podstatné, že teprve uplynutím dalších 15 dní (tedy dne 23. 1. 2008) fakticky skončilo další prodloužení lhůty (na základě *druhé* žádosti), neboť ve smyslu posledně citovaného ustanovení daňového řádu musel ještě doběhnout počet dní, odpovídající dnům, které v době podání (*druhé*) žádosti zbývaly do konce lhůty (zde právní fikcí) prodloužené lhůty dle žádosti *první.*

Zbývá tedy posoudit, zda lze klást stěžovateli k tíži fakt, že doplnění odvolání proti

jednotlivým platebním výměrům podal až dne 15. 2. 2008, tedy po dni 23. 1. 2008, kdy, jak bylo výše vyloženo, fakticky skončila lhůta pro tento procesní úkon stanovená. Nejvyšší správní soud má zato, že nikoliv. Kromě shora popsané nepřehledné procesní situace, vyvolané nesprávným postupem správce daně, nelze především přehlédnout skutečnost, že ještě před uplynutím lhůty k doplnění odvolání (23. 1. 2008) bylo stěžovateli (respektive jeho zástupci) doručeno rozhodnutí o zastavení těchto řízení (11. 1. 2008). Trvat na tom, aby stěžovatel za této situace primárně doplňoval jednotlivá odvolání, namísto toho, aby se soustředil na odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacích řízení (s poukazem na nesprávný procesní postup správce daně a předčasnost vydání takových rozhodnutí) se zdejšímu soudu nezdá nejen nutné ale ani racionální. Z pohledu rozhodování žalovaného pak mělo být podstatné, zda skutečně rozhodnutí o zastavení odvolacích řízení nebyla vydána předčasně; jestliže stěžovatel jednotlivá odvolání doplnil ještě před vydáním odvolacího rozhodnutí ve věci zastavení odvolacích řízení (27. 6. 2008), nemusel by se odvolací orgán zabývat ani otázkou, zda by případné odklizení předčasně vydaných rozhodnutí o zastavení řízení mohlo vůbec vést k možnosti meritorního projednání odvolání. Samotné posouzení, zda těmito podáními žalobce skutečně řádně svá odvolání proti platebním výměrům doplnil, je již věcí správce daně (jeho případné opětovné rozhodnutí o zastavení odvolacích řízení by mohlo být žalovaným k odvolání stěžovatele přezkoumáno).

Lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud, na rozdíl od soudu krajského, má zato, že výše podrobně popsaná procesní pochybení správce daně mohla mít vliv na zákonnost konečného rozhodnutí ve věci a z tohoto důvodu proto měla být napadená rozhodnutí zrušena.

Pokud jde o další kasační důvod, tedy nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu týkajícími se (i)relevance nevybraných správních poplatků za *druhou* žádost o prodloužení lhůty na právní sféru stěžovatele, Nejvyšší správní soud, s ohledem na shora uvedené skutečnosti, považuje za nadbytečné se k němu meritorně vyjadřovat. I za situace, kdy by zdejší soud vyslovil, že krajský soud o této dílčí otázce uvážil nesprávně a že i tento postup správce daně zasáhl do práv stěžovatele, jednalo by se jen o další důvod, pro který by měl být napadený rozsudek zrušen. Podstatné přitom je, že pro další průběh daňových řízení již tato otázka – pokud jde o podstatu věci, kterou je vytvoření prostoru pro doplnění odvolání stěžovatele proti platebním výměrům – nebude mít žádný význam.

Jelikož Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů naznal, že kasační stížnost je důvodná, nezbylo mu, než rozsudek krajského soudu zrušit pro nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.). Ten bude v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. března 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu