

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **F plus H s. r. o.**, se sídlem Zborovská 856/49, 674 01 Třebíč, zastoupené Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, 460 01 Liberec, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 10. 2008, č. j. 17242/08-1300-701728, a ze dne 27. 11. 2008, č. j. 20025/08-1200-703509, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2011, č. j. 29 Ca 7/2009 - 49,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 1. 2011, č. j. 29 Ca 7/2009 - 49, **se zrušuje**.

II. Žaloby **se odmítají**.

III. Žádný z účastníků řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 17. 2. 2008 podala zástupkyně žalobkyně k Finančnímu úřadu v Třebíči celkem 16 žádostí o prodloužení lhůty pro podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům a o sdělení důvodu rozdílu mezi dodatečně vyměřenou daní a daní přiznanou v daňovém přiznání ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 a k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec roku 2004, leden

až červen a září roku 2005. Rozhodnutími ze dne 25. 2. 2008, č. j. 25640/08/330911/3854, 25707/08/330911/3854, 25712/08/330911/3854, 25713/08/330911/3854, 25714/08/330911/3854, 25716/08/330911/3854, 25717/08/330911/3854, 25762/08/330911/3854, 25768/08/330911/3854, 25775/08/330911/3854, 25783/08/330911/3854, 25789/08/330911/3854, 25794/08/330911/3854, 25800/08/330911/3854, 25807/08/330911/3854, a ze dne 28. 2. 2008, č. j. 27781/08/330911/3854, správce daně řízení o žádostech o prodloužení lhůty pro podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům zastavil podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, neboť šlo o nepřípustná podání ve smyslu § 14 odst. 10 zákona. K odvolání žalobkyně Finanční ředitelství v Brně rozhodnutími ze dne 22. 10. 2008, č. j. 17242/08-1300-701728, a ze dne 28. 11. 2008, č. j. 20025/08-1200-703509, všechna rozhodnutí finančního úřadu o zastavení řízení o žádosti potvrdilo a podaná odvolání zamítlo.

[2] Proti oběma rozhodnutím žalovaného brojila žalobkyně žalobami podanými u Krajského soudu v Brně dne 30. 12. 2008 a 3. 2. 2009. Krajský soud nejprve usnesením ze dne 23. 8. 2010, č. j. 29 Ca 7/2009 - 27, obě žaloby spojil ke společnému projednání. Poté rozsudkem ze dne 18. 1. 2011, č. j. 29 Ca 7/2009 - 49, žaloby zamítl.

[3] K přípustnosti podaných žalob krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 86/2004, podle něhož je nutné výluky ze soudního přezkumu vykládat restriktivně a v pochybnostech umožnit soudní přezkum. Krajský soud konstatoval, že pokud by správce daně rozhodl v souladu s žádostmi žalobkyně a prodloužil lhůtu k podání odvolání, mohl by tím (byť teoreticky) založit subjektivní právo žalobkyně. V pochybnostech tak krajský soud připustil soudní přezkum žalobou napadených rozhodnutí.

[4] Dále se krajský soud zabýval jednotlivými námitkami žalobkyně směřujícími do nezákonnosti rozhodnutí žalovaného. Neztotožnil se s námitkou, že v napadených rozhodnutích absentuje vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně. Krajský soud rovněž nepřisvědčil žalobkyni, že jí finanční orgány neumožnily plně konzumovat právo nahlížet do spisu, v důsledku čehož nebylo možné řádně formulovat odvolací námitky a následně i žalobní body. Důvodnými neshledal krajský soud ani námitku týkající se porušení zásady projednací před odvolacím orgánem ani námitku nesprávného postupu při doručování napadených rozhodnutí.

II. Kasační stížnost

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítajíc, že jsou dány důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka se domnívá, že se krajský soud nedostatečně zabýval námitkou, že JUDr. J. N. nebyla pověřeným pracovníkem správce daně; pokud by jím byla, podepsala by rozhodnutí jako pověřený pracovník svým vlastním jménem, nikoliv v zastoupení pověřeného pracovníka Ing. E. K. Krajský soud tedy neuvedl, z jakých důvodů považoval

postup správce daně za souladný se zákonem. Nevyjádřil se rovněž k námitce, že žádosti stěžovatelky ze dne 12. 3. 2008 o předložení pověřovací listiny, z níž by vyplynulo, že JUDr. N. byla pověřeným pracovníkem, doposud nebylo vyhověno; ani ve spisovém materiálu nebyla založena plná moc, která by opravňovala JUDr. N. zastupovat Ing. K. Soud se podle stěžovatelky dále opomněl zabývat namítanou vadou rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2008 spočívající v absenci podpisu pověřeného pracovníka Ing. M. K. Rozhodnutí krajského soudu je proto v této části nepřezkoumatelné.

[7] Podle stěžovatelky nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že v nepřítomnosti pověřeného pracovníka správce daně podepisuje písemnosti jeho zástupce. Logické by bylo, aby v nepřítomnosti pracovníka na pracovišti byl úkony pověřen jiný pracovník, který je pověřeným pracovníkem, nikoliv zástupcem pověřeného pracovníka. Právního institutu zastoupení na straně správního orgánu nelze v souladu s právem využít, obdobně jako soud nemůže rozhodnout v senátě složeném ze zástupců soudců.

[8] Krajský soud podle stěžovatelky chybně zjistil skutkový stav věci ve vztahu k omezování práv stěžovatelky při nahlížení do spisu. Stěžovatelka se opakovaně neúspěšně domáhala svého práva na nahlížení do spisu, které jí Finanční úřad v Třebíči stále upíral. Stěžovatelka tak byla omezena na svém právu řádně formulovat odvolací námitky a následně i žalobní body, neboť jí v rámci odvolacího řízení nebylo umožněno seznámit se v požadovaném rozsahu se spisovým materiálem.

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti brojila také proti způsobu, jakým se krajský soud vypořádal s námitkou porušení zásady projednací. V podaném odvolání stěžovatelka výslovně požádala o ústní projednání věci. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 79/2009 měl žalovaný žádosti stěžovatelky vyhovět.

[10] Krajský soud podle stěžovatelky chybně posoudil také námitku týkající se plné moci a doručování rozhodnutí v daňovém řízení. Plná moc udělená stěžovatelkou daňové poradkyni Ing. Routkové vyplývala z dohody o zastupování ze dne 13. 12. 2006 a byla plnou mocí speciální omezenou. Finanční úřad tak měl příslušná rozhodnutí doručovat stěžovatelce i její zástupkyni v souladu s § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud se nadto vůbec nevyjádřil ke změně obvyklé správní praxe doručování písemností Finančním úřadem v Třebíči.

[11] Závěrem stěžovatelka dodala, že v řízení před krajským soudem bylo porušeno její právo na spravedlivý proces. Soud nerespektoval žádost stěžovatelky o projednání věci na ústním jednání. Její druhou žádost o odročení jednání nařízeného na 18. 1. 2011 soud neakceptoval, a to i v situaci, kdy se sama stěžovatelka nemohla nařízeného jednání zúčastnit z důvodu plánované zahraniční služební cesty. Podle stěžovatelky není úměrné, aby soud po téměř dvouleté prodlevě (první žaloba podána 30. 12. 2008) následně považoval za neúnosné prodloužení řízení v délce dvou měsíců a rozhodl o věci bez jednání. U daňových poradců, stejně jako u advokátů, je zřejmá osobní nezastupitelná úloha konkrétní osoby a její osobní angažovanost. Proto je nereálné předávat v průběhu nemoci spis jiné osobě či zpět klientovi.

[12] Přípisem ze dne 11. 4. 2011 zástupce stěžovatelky doplnil přílohy k podané kasační stížnosti, které měly osvědčit, že stěžovatelce nebylo umožněno nahlížet do spisu, že stěžovatelka uzavřela omezenou speciální plnou moc dne 13. 12. 2006 a na ústním jednání dne 23. 5. 2007 ji nezměnila a že v řízení nebylo vyjasněno, kdo a v jakém postavení podepsal rozhodnutí o zastavení řízení.

[13] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že stěžovatelka v kasační stížnosti setrvala na svých opakovaných tvrzeních a zcela opomněla obšírné zdůvodnění nedůvodnosti uplatněných žalobních námitek, které provedl krajský soud.

[15] Ve vztahu k námitce nezákonnosti napadených rozhodnutí finančního úřadu spočívající v absenci podpisu oprávněné osoby žalovaný dodal, že i zastupující osoba je v daném okamžiku pověřeným pracovníkem správce daně, pokud její podpis má všechny uvedené náležitosti, tj. kromě vlastnoručního podpisu je uvedeno i jméno, příjmení a funkce osoby. Formalistický přístup stěžovatelky tak vede k absurdním závěrům, které podle žalovaného nemohou obstát.

[16] K údajnému porušení práva stěžovatelky na nahlížení do spisu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 91, v němž soud obdobnou námitku stěžovatelky shledal nedůvodnou a uzavřel, že drobná procesní pochybení správce daně nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí; v této části tak jde o překážku věci rozhodnuté. Obdobně ve vztahu k námitce porušení zásady projednací žalovaný odkázal na shora citovaný rozsudek.

[17] Žalovaný zdůraznil, že rozsah zastoupení stěžovatelky v daňovém řízení byl posuzován na základě plné moci ze dne 30. 8. 2004, označené jako generální plná moc, s přihlédnutím k plné moci ze dne 13. 12. 2006. Z těchto plných mocí je patrné, že původní neomezený rozsah plné moci pro daňové řízení u Finančního úřadu v Třebíči zůstal zachován.

[18] Závěrem žalovaný dodal, že skutková podstata, z níž finanční orgány v napadeném rozhodnutí vycházely, má oporu ve spisech, je s nimi v souladu a při jejím zjišťování nedošlo k žádnému porušení zákona, které by mohlo ovlivnit zákonnost. Z popsaných důvodů žalovaný navrhl, aby byla kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnuta.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích

jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je *Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.*

[22] Prvně tedy Nejvyšší správní soud, obdobně jako Krajský soud v Brně, posuzoval, zda lze žalobami napadená rozhodnutí přezkoumat soudy ve správním soudnictví. Pokud by tomu tak nebylo, byl by dán důvod pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a současně pro odmítnutí žaloby podle § 110 odst. 1 s. ř. s., podle něhož *jestliže již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zastavení řízení, odmítnutí návrhu nebo postoupení věci, rozhodne o tom současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud* (věta prvá za středníkem). Z úřední povinnosti tedy zdejší soud zkoumal, zda v řízení před krajským soudem nechyběly podmínky řízení [§ 109 odst. 3 ve spojení s § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.].

[23] Krajský soud v posuzovaném případě poukázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaný pod č. 792/2006 Sb. NSS, www.nssoud.cz, a uzavřel, že rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. S tímto jeho závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť pokud by v daném případě správce daně prodloužil stěžovatelce lhůtu pro podání odvolání proti vydaným platebním výměrům, byť nezákonně (podle § 14 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků lhůtu k podání odvolání nelze prodloužit), mohl by tím založit subjektivní právo stěžovatelky.

[24] Krajský soud však již dále nehodnotil, zda není dána některá z kompetenčních výluk podle § 70 s. ř. s., která by bránila přezkoumání napadených rozhodnutí správními soudy. Posouzení uvedené otázky má přitom ve věci určující význam. Na tomto závěru závisí, zda je zdejší soud oprávněn přistoupit k meritornímu přezkumu kasačních námitek, či zda bude nucen napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a žaloby odmítnout podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[25] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 31. 7. 2008, č. j. 9 As 88/2007 - 49, publikovaném pod č. 1881/2009 Sb. NSS, www.nssoud.cz, na ústavní úrovni je pro správní soudnictví klíčovým ustanovení čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), které garantuje právo na ochranu před zásahem do subjektivních práv mocenským aktem státu, tedy aktem vydaným ve veřejnoprávní sféře příslušným orgánem směřujícím vůči jeho adresátům. Podle tohoto článku *ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny.*

Pravomoc správních soudů je tak podle citovaného článku založena na generální klauzuli: přezkoumat lze každé rozhodnutí správního orgánu, ledaže by je ze soudního přezkumu výslovně vyloučil zákon (s výjimkou rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod, u nichž žádná zákonná kompetenční výluka možná není). Uvedené ustanovení Listiny tedy připouští možnost výjimek z obecné přezkumné pravomoci správních soudů, přičemž se jedná o uplatnění tzv. negativní enumerace, tj. zákonem stanoveného výčtu výjimek z přezkoumávání rozhodnutí orgánů veřejné správy soudem připuštěných za předpokladu, že se nejedná o přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny.

[26] Meze práva na přístup k soudu představují tzv. kompetenční výluky, jejichž taxativní výčet obsahuje ustanovení § 70 s. ř. s. Mezi úkony správního orgánu, které jsou ze soudního přezkumu vyloučeny, přitom citované ustanovení v písmenu b) řadí také úkony, které sice materiálně jsou rozhodnutími ve smyslu § 65 s. ř. s., avšak jedná se o úkony předběžné povahy [podle § 70 písm. b) s. ř. s. *jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy*]. V takových případech je podle § 68 písm. e) s. ř. s. žaloba domáhající se přezkumu takového rozhodnutí nepřípustná a bude odmítnuta podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[27] Ústavnost kompetenční výluky rozhodnutí předběžné povahy ve správním soudnictví zakotvené původně v ustanovení § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř. [obdobně jako v § 70 písm. b) dnešního s. ř. s.] posuzoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 8/99 ze dne 3. 11. 1999 (N 153/16 SbNU 135; 291/1999 Sb.), http://nalus.usoud.cz, v němž uzavřel, že čl. 36 odst. 2 věta poslední Listiny umožňuje zákonem stanovit meze základního práva na soudní přezkum správních rozhodnutí. Tato výhrada byla naplněna procesní úpravou obsaženou v § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř. [nyní § 70 písm. b) s. ř. s.]. Uvedená procesní úprava nepřesahuje ani meze materiální výhrady („nesmí být vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod“) ani obecné ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny o mezích základních práv, neboť je zachována podstata a smysl práva, protože jednotlivci je zachován přístup k soudu při přezkumu konečného rozhodnutí správního orgánu.

[28] Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, publikovaném pod č. 1982/2010 Sb. NSS, www.nssoud.cz, *„ačkoli výluka soudního přezkumu správních rozhodnutí předběžné povahy není sama o sobě rozporná s ústavním pořádkem, při jejím výkladu a aplikaci je nutno postupovat nanejvýš obezřetně. Soulad této výluky s ústavou je podmíněn tím, že předběžné soudně nepřezkoumatelné rozhodnutí musí být následováno správním rozhodnutím konečným, v rámci jehož přezkumu se právům jednotlivce dostane soudní ochrany, a to i ve vztahu k účinkům rozhodnutí předběžného. Použitelnost této výluky je dále limitována i tím, že jednotlivec má právo na soudní ochranu, která však musí být včasná a účinná.“*

[29] Z požadavků na aplikaci výluky podle § 70 písm. b) s. ř. s. vyplývajících zejména z judikatury Ústavního soudu (tj. nutnost následného „konečného“ rozhodnutí, soudně přezkoumatelného, které v sobě věcně zahrnuje i rozhodnutí předběžné, a dále zajištění včasnosti a účinnosti soudní ochrany) dovodil rozšířený senát ve shora citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 186/2006 - 54 tzv. test rozhodnutí předběžné povahy. Podle

citovaného testu je rozhodnutím předběžné povahy, na něž dopadá výluka uvedená v § 70 písm. b) s. ř. s., jen takové rozhodnutí, které kumulativně splňuje podmínku časovou, věcnou a osobní.

[30] Časová podmínka stanoví, že rozhodnutí předběžné povahy předchází rozhodnutí konečnému, na jehož vydání má osoba dotčená předběžným rozhodnutím nárok, a dále, že konečné rozhodnutí musí podléhat soudnímu přezkumu. Rozhodnutí předběžné povahy pak musí být vydáno buďto v rámci již zahájeného řízení před správním orgánem nebo může být vydáno i mimo takové řízení, v tom případě musí být zákonem jednoznačně stanovena lhůta, v níž musí být zahájeno řízení a vydáno rozhodnutí konečné. Věcná podmínka ukládá, aby konečné rozhodnutí zároveň rozhodlo také o vztazích zatímně upravených rozhodnutím předběžným. Konečně osobní podmínka určuje, že adresátem konečného rozhodnutí musí být také osoba dotčená rozhodnutím předběžné povahy (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, publikovaný pod č. 2001/2010 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

[31] Ve vztahu k projednávané věci lze zmínit shora citovaný rozsudek zdejšího soudu č. j. 9 As 88/2007 - 49, v němž zdejší soud posuzoval povahu rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí stavebního úřadu, kterým nebylo vyhověno žádosti žadatele o prominutí zmeškání lhůty k podání odvolání podle ustanovení § 41 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů. V citovaném rozhodnutí, které více než jeden rok předcházelo rozhodnutí rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, zdejší soud nezkoumal naplnění podmínek testu předběžné povahy nově formulovaných v citovaném rozsudku rozšířeného senátu, nýbrž vycházel z dosavadní judikatury k rozhodnutím předběžné povahy (např. z rozsudku ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64). Konstatoval, že rozhodnutí o neprominutí zmeškání úkonu je *„rozhodnutím podkladovým, které předběžně upravuje poměry svých adresátů (...) a ve vztahu ke konečnému posouzení včasnosti samotného odvolání má tedy charakter rozhodnutí předběžného. Předběžnost je přitom v dané věci nutno vykládat jednak (1) z hlediska časového, kdy rozhodnutí o odvolání správní orgán nevydá dříve, než je v řízení postaveno najisto, zda bylo zmeškání úkonu prominuto či nikoli; jednak (2) jako vzájemnou podmíněnost, kdy výsledek rozhodnutí o prominutí či neprominutí zmeškání úkonu ve své podstatě předurčuje výsledek konečného rozhodnutí o podaném odvolání.“*

[32] Podle Nejvyššího správního soudu lze závěry vyslovené v citovaném rozsudku č. j. 9 As 88/2007 - 49 vztáhnout i na posuzovaný případ, neboť žádost o prodloužení lhůty k podání odvolání má nepochybně obdobný smysl a procesní důsledky jako žádost o prominutí zmeškání úkonu; tím je snaha o prodloužení lhůty k učinění určitého úkonu. Rozdíl spočívá toliko v tom, že žádost o prodloužení lhůty podává žadatel před uplynutím určité lhůty (možnost prodloužení dosud běžící lhůty), zatímco žádost o prominutí zmeškání lhůty teprve poté, co lhůta uplynula (možnost požádat o navrácení lhůty již marně uplynulé; k tomu přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2010, č. j. 2 Afs 138/2009 - 68, www.nssoud.cz).

[33] Zdejší soud tedy při posouzení povahy rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty s ohledem na dosavadní judikaturu (shora citovaný rozsudek č. j. 9 As 88/2007 - 49) dospěl při předběžném posouzení k závěru, že předmětná rozhodnutí

jsou rozhodnutími předběžné povahy. Vycházeje z rozsudku rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 186/2006 -54, bylo na místě posoudit, zda jsou kumulativně splněny podmínky tzv. testu rozhodnutí předběžné povahy, tj. podmínka časová, věcná a osobní.

[34] Časová podmínka je v posuzovaném případě splněna. Rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k podání odvolání podle § 14 zákona o správě daní a poplatků je vydáváno v probíhajícím daňovém řízení (zde řízení vyměřovací týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec roku 2004, leden až červen a září roku 2005). Z hlediska časového tedy předběžnost rozhodnutí spočívá v tom, že konečné rozhodnutí o odvolání finanční orgán nevydá dříve, než je v řízení postaveno najisto, zda bylo žádosti o prodloužení lhůty vyhověno či nikoliv. Rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k podání odvolání tedy vždy předchází konečnému rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům; na jeho vydání má daňový subjekt nárok (§ 48 a násl. zákona o správě daní a poplatků). Konečné rozhodnutí o odvolání lze dále přezkoumat ve správním soudnictví podáním žaloby podle § 65 s. ř. s.

[35] Také věcná podmínka je v řešeném případě splněna. V rámci konečného rozhodnutí o odvolání je finanční orgán vždy povinen zkoumat, zda jsou splněny podmínky řízení; hodnotí tedy mimo jiné včasnost podaného odvolání. Při posuzování včasnosti je finanční orgán vázán právě rozhodnutím o žádosti o povolení lhůty k podání odvolání, jehož obsah v rámci konečného rozhodnutí zohlední.

[36] V posuzovaném případě je splněna i podmínka osobní, neboť adresátem konečného rozhodnutí o odvolání je právě osoba žádající o prodloužení lhůty, tj. osoba dotčená rozhodnutím předběžné povahy.

[37] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že všechny podmínky testu rozhodnutí předběžné povahy jsou v posuzovaném případě splněny. Vycházeje z dosavadní judikatury (citovaný rozsudek č. j. 9 As 88/2007 - 49) zdejší soud uzavřel, že rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k podání odvolání (§ 14 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků) je rozhodnutím předběžné povahy a je vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. b) s. ř. s. Z uvedených důvodů nelze brojit přímo proti rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k podání odvolání jako rozhodnutí podkladovému, ale až proti jeho důsledkům, které jedině mají v posuzované věci právní relevanci.

[38] Odepření soudního přezkumu rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k podání odvolání v daném případě nelze chápat jako odepření přístupu k soudu, který by mohl ve svých důsledcích znamenat odepření spravedlnosti (*denegatio iustitiae*), ale toliko stanovení časového okamžiku pro přístup k soudu. Na soud se lze totiž v předmětné věci obrátit se správní žalobou vždy proti případným důsledkům rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty. Předmětná rozhodnutí tak nejsou vyloučena ze soudní ochrany, neboť jejich přezkumu lze dosáhnout v rámci přezkumu konečného rozhodnutí o podaném odvolání (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatelka tak nebude zkrácena na svém právu přístupu k soudu.

[39] Uvedený závěr přitom odpovídá jak zákonné konstrukci přezkumu ve správním soudnictví jako přezkumu rozhodnutí konečné povahy, tak zásadě rychlosti a hospodárnosti řízení, neboť připuštění soudního přezkumu proti tomuto typu rozhodnutí by ve svém důsledku znamenalo roztříštěnost celého řízení a prodlužování jeho celkové délky. Ze strany soudu je neúčelné zkoumat samostatně, zda bylo rozhodnuto o žádosti o prodloužení lhůty k podání odvolání v souladu se zákonem či nikoliv, pokud dosud není zřejmé, zda bylo v daném případě odvolání vůbec podáno, případně jakým způsobem o něm bylo rozhodnuto).

V. Závěr a náklady řízení

[40] S ohledem na dosavadní judikaturu zdejšího soudu (srov. bod [31] shora) Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalobou napadená rozhodnutí jsou rozhodnutími předběžné povahy a jako taková jsou ze soudního přezkumu ve správním soudnictví vyloučena s ohledem na § 70 písm. b) s. ř. s. Stěžovatelce však nebude upřeno právo na soudní přezkum předmětných rozhodnutí; v rámci žaloby proti konečnému rozhodnutí o odvolání v daňovém řízení bude moci uplatnit veškeré námitky zpochybňující zákonnost rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k odvolání.

[41] Věcné posuzování uplatněných kasačních námitek se z popsaných důvodů stalo bezpředmětné, proto se jimi Nejvyšší správní soud nezabýval.

[42] Jelikož důvody pro odmítnutí žaloby byly dány již v řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 ve spojení s § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] postupem podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. (věta za středníkem) ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. prvým výrokem zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a druhým výrokem žaloby odmítl.

[43] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., podle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta.

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

V Brně dne 27. července 2011

JUDr. Marie
Žišková
předsedkyně senátu