



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **P. K.**, zastoupený Mgr. R. H., proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2009, č. j. 1068/09-1500-602525, o zastavení odvolacího řízení, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 6. 2009, č. j. 31 Ca 23/2009 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 6. 2009, č. j. 31 Ca 23/2009 - 25, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 10. 2. 2009, č. j. 1068/09-1500-602525. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Dobrušce (dále jen „správce daně“), ze dne 7. 11. 2008, č. j. 33753/08/254930/8750, kterým správce daně zastavil řízení o odvolání podaném proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2005, a to z důvodu nevyhovění výzvě k doplnění náležitostí odvolání dle § 48 odst. 5 zákona

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Stěžovatel označuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Ztotožňuje se se závěry krajského soudu do té míry, že ustanovení § 14 zákona o správě daní a poplatků umožňuje daňovému subjektu požádat o prodloužení lhůty opakovaně. Nesouhlasí však již se závěry krajského soudu z této premisy odvozenými. Stěžovatel uvádí, že v předmětné věci bylo kladné rozhodnutí správce daně ve věci prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání žalobci doručeno dne 6. 11. 2008, tj. v poslední den prodloužené lhůty. Dle názoru stěžovatele však zákon o správě daní a poplatků z tohoto titulu nepřiznává žadateli právo požadovat další prodloužení lhůty. Naopak pamatuje na situace, kdy správce daně z nejruznějších důvodů o žádosti o prodloužení lhůty před uplynutím žádané lhůty vůbec nerozhodne nebo kdy je opožděně doručováno rozhodnutí zamítavé. Právní úprava prodloužování lhůt tak podle názoru stěžovatele není koncipována tak, aby žadatel pasivně vyčkával na rozhodnutí správce daně o prodloužení lhůty, ale aby sám po podání žádosti aktivně činil kroky ke splnění povinnosti, k níž se lhůta vztahuje, případně aby správce daně neprodleně informoval, vyskytnou-li se okolnosti odůvodňující další prodloužení lhůty, než jaké bylo původně žádáno.

Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že žalobce odůvodnil svou žádost o další prodloužení lhůty pouze tím, že rozhodnutí správce daně, jímž mu bylo žádané prodloužení povoleno, mu bylo doručeno v poslední den prodloužené lhůty. V žádosti tak podle názoru stěžovatele nebyly uvedeny žádné skutečnosti, které by daňovému subjektu znemožňovaly učinit úkon, k němuž byla lhůta určena, ještě před doručením rozhodnutí nebo přímo v den jeho doručení, ačkoli zákon výslovně stanoví, že o prodloužení lhůty lze požádat jen z důležitých důvodů. Oporu v předloženém správním spisu a ve skutkovém stavu věci pak nemá ani závěr krajského soudu, podle kterého byl žalobce až do obdržení rozhodnutí správce daně v nejistotě, zda mu bude lhůta prodloužena do 7. 11. 2008 (tj. do 15. dne od okamžiku nahlédnutí do spisu) nebo do 6. 11. 2008. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že žalobce sám dopisem ze dne 20. 10. 2008 (doručeným správcí daně dne 21. 10. 2008) upřesnil, že požaduje prodloužení lhůty pro doplnění náležitostí odvolání do 6. 11. 2008. Otázka nejzaššího termínu pro doplnění odvolání tak byla mezi účastníky řízení postavena najisto.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně nepřezkoumatelnosti jím vydaného rozhodnutí, a to v důsledku nevypořádání se s žalobcem vznesenou odvolací námitkou, že nebylo v jeho možnostech reagovat na výzvu správce daně do dne označeného jako poslední den lhůty (tj. do 6. 11. 2008), neboť až tohoto dne mu bylo doručeno rozhodnutí správce daně o prodloužení lhůty. Stěžovatel uvádí, že v odůvodnění jeho rozhodnutí jsou obsaženy úvahy, proč a z jakých důvodů žalobce měl dostatečný prostor a dlouhou dobu reagovat na výzvu správce daně k doplnění odvolání, a to nezávisle na průběhu řízení o žádosti o prodloužení lhůty. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti včetně jeho doplnění v plném rozsahu ztotožňuje se závěry obsaženými v napadeném rozsudku krajského soudu a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Poukazuje na skutečnost, že svou žádost o povolení prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání podal již dne 7. 8. 2008 a až do 6. 11. 2008 (tj. po dobu téměř tří měsíců) neměl k dispozici žádné stanovisko správce daně. Mohl se proto důvodně domnívat, že správce daně: a/ vyhoví jeho žádosti o prodloužení lhůty tak, jak bylo původně navrhováno (tj. do 15 dnů od nahlédnutí do spisu); b/ povolí ve smyslu § 14 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků prodloužení lhůty alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno; nebo c/ ve smyslu § 14 odst. 4 citovaného zákona o žádosti nerozhodne, čímž bude žádané prodloužení lhůty považováno za povolené (tj. opět ke dni 7. 11. 2008). V této souvislosti žalobce upozorňuje na skutečnost, že rozhodnutí vydané správcem daně dne 30. 10. 2008, jímž mu bylo povoleno prodloužení lhůty pro doplnění náležitostí odvolání do 6. 11. 2008, bylo u držitele poštovní licence uloženo dne 3. 11. 2008 a lhůta k jeho vyzvednutí končila dnem 13. 11. 2008. Správce daně tak při doručování rozhodnutí zvolil postup, který daňovému subjektu znemožnil na uvedené rozhodnutí jakkoli reagovat. Za této procesní situace ovšem nebylo možno dospět k jinému závěru, než že krajský soud nepochybil, pokud připsal žalobce podaný k poštovní přepravě dne 7. 11. 2008, jímž žalobce žádal o opakované (druhé) prodloužení lhůty, považoval za podaný včas a v důsledku toho rozhodnutí správce daně o zastavení řízení za předčasné a nezákonné.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně vydal dne 26. 5. 2008 dodatečný platební výměr, č. j. 20341/08/254970/2080, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2005.

Dne 27. 6. 2008 bylo správci daně doručeno odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podané jménem žalobce Mgr. R. H. K odvolání byla přiložena plná moc udělená žalobcem dne 13. 6. 2008 Mgr. R. H., a to ve věci *„určení neplatnosti plné moci ze dne 1. 9. 2003, podání odvolání proti rozhodnutím FÚ v Dobrušce bez uvedení č. j.“*

Vzhledem k tomu, že u správce daně byla v té době uložena generální plná moc ze dne 1. 9. 2003 (doručená správci daně dne 10. 9. 2003), kterou byla k zastupování žalobce zmocněna paní R. D., konalo se za účelem objasnění plných mocí dne 17. 7. 2008 ústní jednání, jehož se zúčastnili žalobce i Mgr. R. H. V protokolu o tomto jednání je mimo jiné uvedeno, že plná moc pro R. D. ze dne 1. 9. 2003 je plnou mocí neplatnou a že plná moc pro Mgr. R. H., doručená správci daně dne 27. 6. 2008, je plnou mocí zmocňující jej k podání odvolání proti rozhodnutím správce daně, jimiž jako opožděná zamítl odvolání proti platebním výměrům. Dále žalobce k dotazu správce daně, s kým má tedy jednat v jeho daňových záležitostech, výslovně uvedl, že správce daně má jednat přímo s ním.

Správce daně poté vydal dne 18. 7. 2008 pod č. j. 24912/08/254930/8750 výzvu, jíž žalobce vyzval podle § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků k doplnění

náležitostí odvolání, podaného dne 27. 6. 2008. Touto výzvou správce daně reagoval na část III. odvolání, v níž žalobce uvedl, že „*důvody uplatněné daňovým subjektem v odvolání budou doplněny poté, co se daňový subjekt seznámí se zprávou o daňové kontrole, resp. s daňovým spisem*“. K doplnění ve výzvě jmenovaných náležitostí správce daně určil lhůtu 15 dnů od doručení výzvy a současně žalobce poučil, že nevyhoví-li výzvě ve stanovené lhůtě, bude odvolací řízení zastaveno postupem dle § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Výzva byla žalobci doručena do vlastních rukou dne 28. 7. 2008.

Dne 8. 8. 2008 bylo k poštovní přepravě podáno (a správci daně doručeno dne 11. 8. 2008) sdělení Mgr. R. H. ze dne 7. 8. 2008, učiněné jménem žalobce, jímž správce daně žádal o umožnění nahlédnout do spisu s tím, že teprve poté bude odvolání do 15 dnů doplněno. Toto sdělení správce daně posoudil jako žádost o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání a jako žádost o nahlédnutí do spisu. Nato správce daně dne 19. 8. 2008 samostatně k žádosti o prodloužení lhůty a samostatně k žádosti o nahlédnutí do spisu vydal dvě výzvy, jimiž žalobce vyzval k odstranění vady podání doručeního mu dne 11. 8. 2008, a to vady spočívající v absenci podpisu osoby oprávněné k provádění úkonů jménem žalobce. K odstranění této vady byla žalobci v obou případech stanovena lhůta 8 dnů od doručení výzvy. V odůvodnění výzev správce daně konstatoval, že dle vyjádření žalobce u ústního jednání dne 17. 7. 2008 není v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 20341/08/254970/2080 zastoupen, a tedy Mgr. R. H. není v tomto řízení oprávněn činit jménem žalobce žádné úkony, ledaže by se prokázal příslušným zmocněním. Uvedené výzvy byly žalobci doručovány do vlastních rukou, k jejich uložení u držitele poštovní licence došlo dne 21. 8. 2008 a žalobce si je osobně vyzvedl dne 2. 9. 2008.

Dne 8. 9. 2008 byly správci daně předloženy dvě plné moci ze dne 7. 8. 2008, udělené žalobcem Mgr. R. H. K obsahu těchto zmocnění a jejich posouzení z hlediska zastupování žalobce v daňovém řízení se správce daně vyjádřil dopisem ze dne 12. 9. 2008 s tím, že udělené zmocnění akceptoval.

Dne 26. 9. 2008 správce daně pod č. j. 29891/08/254930/8750 vydal druhou výzvu k odstranění vad podání dle § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků - žádosti o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání, doručenou správci daně dne 11. 8. 2008. V této výzvě byl žalobce správcem daně vyzván k uvedení konkrétního termínu, do kdy má být lhůta k doplnění náležitostí odvolání prodloužena. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že v podané žádosti není jednoznačně stanoven časový úsek, o který žalobce žádá prodloužit původní lhůtu, resp. v ní není jednoznačně stanoven počátek žalobcem žádaného prodloužení. Lhůtu pro odstranění uvedeného nedostatku správce daně stanovil do 8 dnů ode dne doručení výzvy a zároveň žalobce poučil, že opraví-li podání ve stanovené lhůtě, bude na ně hleděno tak, jako by bylo předloženo bez vad v den původního podání; předloží-li ovšem opravené podání až po uplynutí stanovené lhůty, bude považováno za podané dnem, kdy je podáno po opravě. Závěrem byl žalobce poučen, že nevyhoví-li této výzvě, bude na jeho podání hleděno tak, jako by vůbec nebylo podáno (§ 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Výzva byla doručena žalobci dne 6. 10. 2008 a jeho zástupci Mgr. H. dne 29. 9. 2008.

Žalobce reagoval na uvedenou výzvu podáním ze dne 20. 10. 2008, doručeným správci daně dne 21. 10. 2008, v němž určil požadované prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání do dne 6. 11. 2008.

Při ústním jednání dne 23. 10. 2008 správce daně předložil žalobci a jeho zástupci k nahlédnutí daňový spis a následně dne 30. 10. 2008 rozhodnutím č. j. 33054/08/254930/8750, vyhověl žádosti žalobce o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání a tuto dle jeho požadavku prodloužil do 6. 11. 2008. Rozhodnutí bylo žalobci i jeho zástupci doručeno do vlastních rukou dne 6. 11. 2008.

Následně správce daně dne 7. 11. 2008 rozhodnutím č. j. 33753/08/254930/8750, zastavil řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru dle § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a to z důvodu nevyhovění výzvě k doplnění náležitostí odvolání. Toto rozhodnutí bylo uloženo u držitele poštovní licence dne 11. 11. 2008, kde si jej žalobce osobně převzal dne 26. 11. 2008 a jeho zástupce Mgr. H. dne 28. 11. 2008.

Dne 10. 11. 2008 pak správce daně obdržel přípis, v němž žalobce prostřednictvím svého zástupce namítl, že doručení rozhodnutí o prodloužení lhůty v poslední den této lhůty mu neumožnilo naplnit ty důvody, pro které o prodloužení žádal, a proto bude odvolání doplněno až do 14. 11. 2008. Tento přípis byl podán k poštovní přepravě dne 7. 11. 2008. Dne 19. 11. 2008 bylo správci daně doručeno podání ze dne 18. 11. 2008 obsahující doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. K oběma těmto podáním se správce daně vyjádřil dopisem ze dne 1. 12. 2008 tak, že vzhledem k tomu, že odvolací řízení bylo zastaveno, nemohl je již ve své rozhodovací činnosti vzít v úvahu.

Dne 1. 12. 2008 bylo správci daně doručeno odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení. V něm žalobce namítl, že správce daně odvolací řízení zastavil v okamžiku, kdy ještě nemohl mít jistotu, že v poslední den lhůty (tj. dne 6. 11. 2008) nebylo k poštovní přepravě předáno podání žalobce obsahující doplnění odvolání, a dále že správce daně při svém rozhodování zcela pominul skutečnost, že rozhodnutí, jímž byla žalobci prodloužena lhůta pro doplnění náležitostí odvolání do 6. 11. 2008, mu bylo teprve tohoto dne doručeno. Dle názoru žalobce tak nebylo možné na něm spravedlivě požadovat, aby stanovený termín pro doplnění náležitostí odvolání dodržel. Žalobce se rovněž domníval, že pokud opakovaně požádal o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání a správce o této žádosti (podané k poštovní přepravě dne 7. 11. 2008) dosud nerozhodl, pak nemohl vydat ani rozhodnutí o zastavení řízení.

O podaném odvolání stěžovatel rozhodl dne 10. 2. 2009 rozhodnutím č. j. 1068/09-1500-602525, tak, že je zamítl. V odůvodnění rozhodnutí vyslovil, že pokud byla žalobci dne 28. 7. 2008 doručena výzva k doplnění náležitostí odvolání a rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení bylo vydáno až dne 7. 11. 2008, pak v průběhu celé této doby žalobce mohl odvolání libovolně doplňovat a pozměňovat přímo na základě ustanovení § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, že správce daně nerozhodl o žádosti o první prodloužení lhůty k doplnění odvolání, tak nepředstavovala překážku, která by žalobci bránila v možnosti odvolání kdykoli doplnit. K samotnému rozhodování o žádosti o prodloužení lhůty stěžovatel uvedl, že správce daně nejprve

musel odstraňovat vady podané žádosti o prodloužení lhůty spočívající jednak v nedostatku zmocnění, jednak v neurčitosti jejího obsahu, které byly k výzvám správce daně odstraněny až dne 8. 9. 2008 (předložení řádné plné moci pro Mgr. R. H.) a dne 21. 10. 2008, kdy bylo správci daně doručeno podání žalobce, v němž upřesnil lhůtu požadovanou pro doplnění odvolání. Stěžovatel se dále v odůvodnění svého rozhodnutí ztotožnil s námitkou žalobce, že pokud správce daně přistoupil k zastavení odvolacího řízení v době, kdy ještě nemohl mít postaveno najisto, zda v poslední den prodloužené lhůty nebylo předáno k poštovní přepravě podání doplňující odvolání, a takové podání by skutečně existovalo, pak by správce daně, případně odvolací orgán, musel rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení zrušit. Stěžovatel však poukázal na skutečnost, že v poslední den lhůty k doplnění odvolání (tj. dne 6. 11. 2008) žádné takové podání směřující k doplnění odvolání způsobem dle § 14 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků učiněno nebylo, a tedy správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud odvolací řízení rozhodnutím vydaným dne 7. 11. 2008 zastavil. Zároveň stěžovatel konstatoval, že přípis žalobce, podaný k poštovní přepravě dne 7. 11. 2008, jímž žalobce požadoval další prodloužení lhůty do 14. 11. 2008, byl učiněn opožděně, tj. až po uplynutí správcem daně prodloužené lhůty, a nemohl být posouzen ani jako žádost o navrácení v předešlý stav dle § 14 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť právo doplnit odvolání zaniklo zastavením odvolacího řízení.

Žalobce s uvedeným rozhodnutím stěžovatele nesouhlasil a napadl jej žalobou u krajského soudu, v níž nejprve upozornil na skutečnost, že správce daně je povinen při doručování písemností ve smyslu § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků počítat s tou skutečností, že listina může být daňovému subjektu doručena až v poslední den úložní lhůty (tj. v daném případě dne 14. 11. 2008). Žalobce v této souvislosti namítal, že pokud správce daně tuto skutečnost při vydání rozhodnutí opomenul zohlednit, zatížil své řízení vadou, která žalobci znemožnila účinně hájit svá práva a realizovat právo na spravedlivý proces. Žalobce rovněž vyslovil přesvědčení, že pokud správce daně není oprávněn ve smyslu § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stanovit lhůtu pro doplnění náležitostí odvolání kratší 15 dnů, nemůže být tato lhůta kratší ani v případě prodlužování této lhůty. Pokud tedy správce daně rozhodl o prodloužení lhůty dne 30. 10. 2008, a to do data 6. 11. 2008, postupoval nejen v rozporu s ustanovením § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ale také se základními zásadami daňového řízení, neboť se nejednalo o lhůtu přiměřenou.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. V odůvodnění svého rozhodnutí vyslovil, že ustanovení § 14 zákona o správě daní a poplatků umožňuje daňovému subjektu žádat o prodloužení lhůty opakovaně, a to i tehdy, pokud sám určí termín, do kterého má být lhůta k doplnění prodloužena. Je tedy možno očekávat, že rozhodnutí o prodloužení lhůty k první žádosti bude daňovému subjektu doručeno tak, aby mu nebylo znemožněno opětovně požádat o její prodloužení. Krajský soud v této souvislosti poukázal na skutečnost, že žalobce nejprve žádal o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání do 15 dnů od nahlédnutí do spisu (k němuž došlo dne 23. 10. 2008) a později tuto lhůtu k výzvě správce daně upřesnil na den 6. 11. 2008. Dle názoru krajského soudu tak byl daňový subjekt až do doručení rozhodnutí správce daně, tj. do 6. 11. 2008, v nejistotě, zda mu správce daně povolí prodloužení lhůty dle původní

žádosti od okamžiku nahlédnutí do spisu (v takovém případě by lhůta končila dne 7. 11. 2008), nebo dle upřesnění do 6. 11. 2008. Krajský soud dále konstatoval, že pokud správce daně vydal dne 30. 10. 2008 rozhodnutí o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání a k doručení tohoto rozhodnutí došlo až dnem 6. 11. 2008 (tj. v den, kdy končila lhůta pro doplnění odvolání), pak tímto postupem žalobci znemožnil podat opakovanou žádost o prodloužení lhůty. Krajský soud proto uzavřel, že s ohledem na shora popsané okolnosti bylo nutno žádost o další prodloužení lhůty, podanou k poštovní přepravě dne 7. 11. 2008, považovat za podanou včas, tj. před uplynutím stanovené lhůty, a pokud o ní nebylo správcem daně rozhodnuto, má se ve smyslu § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků za to, že žádané prodloužení lhůty bylo povoleno. Z tohoto důvodu krajský soud pokládal rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení, vydané dne 7. 11. 2008, za předčasné, a tedy nezákonné. Krajský soud rovněž přisvědčil žalobní námitce, že stěžovatel se ve svém rozhodnutí nezabýval tou skutečností, že nebylo v možnostech žalobce reagovat na výzvu správce daně do dne označeného jako poslední den lhůty, pokud mu bylo rozhodnutí teprve tohoto dne doručeno. Uzavřel, že pokud stěžovatel na uvedenou námitku žalobce v odůvodnění napadeného rozhodnutí nereagoval, pak své rozhodnutí zatížil vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; a dále vada řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je mezi účastníky spor ohledně běhu lhůt a jejich prodloužování ve vztahu k odstraňování vad podání, Nejvyšší správní soud považoval za nutné nejprve v krátkosti připomenout právní úpravu týkající se uvedené problematiky obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků.

Obecná úprava náležitostí podání a odstraňování jejich vad je obsažena v ustanovení § 21 odst. 8 a odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, vyzve správce daně daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na řízení, aby je podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou správce daně stanoví, odstranil. Současně ho poučí o následcích spojených s jejich neodstraněním (§ 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Stanovení lhůty k odstranění vad přitom má pro daňový subjekt či třetí osoby závažné důsledky. Pokud daňový subjekt vyhoví výzvě k odstranění vad podání ve stanovené lhůtě, má se za to, že podání bylo učiněno již v den, kdy bylo učiněno podání vadné a projednání nezpůsobilé. Odstraní-li daňový subjekt, resp. třetí osoba, vady až po uplynutí správcem daně stanovené lhůty, má se za to,

že podání bylo učiněno až dnem, kdy bylo podáno po opravě. Nebude-li však podání k výzvě správce daně opraveno vůbec, hledí se na něj, jako by vůbec nebylo podáno (§ 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků).

Shora uvedená obecná úprava se uplatňuje ve všech případech podání daňových subjektů, případně podání třetích osob, s výjimkou těch, kde zákon o správě daní a poplatků stanoví jinak. Jedním z těchto případů je i právní úprava obsažená v § 48 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků pro odvolání.

Pro odstraňování vad odvolání platí speciální právní úprava obsažená v § 48 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků. V případě, kdy odvolání neobsahuje předepsané náležitosti dle § 48 odst. 4 písm. a) až f) zákona o správě daní a poplatků, vyzve správce daně odvolatele s poučením, v jakém směru musí být odvolání doplněno, a stanoví mu k tomu přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než patnáct dnů. Přitom platí, že vyhoví-li odvolatel této výzvě, má se za to, že odvolání bylo podáno řádně a včas. Nevyhoví-li odvolatel výzvě, správce daně odvolací řízení zastaví. Proti rozhodnutí o zastavení řízení je přípustné odvolání (§ 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).

Z uvedeného vyplývá, že lhůtu k doplnění náležitostí odvolání určuje svým rozhodnutím (zde výzvou) správce daně, jedná se tedy o tzv. lhůtu správcovskou, která může být rozhodnutím správce daně měněna. Mezi správcovské lhůty patří např. lhůty stanovené různými výzvami ke splnění povinností v daňovém řízení; v některých případech přitom zákon stanoví jejich minimální délku, jako je tomu právě např. u výzvy k doplnění náležitostí odvolání dle § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (lhůta musí činit minimálně 15 dnů).

Daňový subjekt může před uplynutím lhůty z důležitých důvodů požádat o její prodloužení a je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl. Nerozhodne-li správce daně o žádosti před uplynutím žádané lhůty, nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná ustanovením § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Na první žádost, nejedná-li se o lhůtu zákonnou, přitom správce daně vždy povolí prodloužení lhůty alespoň o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno. Zákon o správě daní a poplatků rovněž pamatuje na situaci, kdy je včasná žádost sice zamítnuta ve lhůtě, avšak rozhodnutí o tom je žadateli doručeno až po jejím uplynutí. V takovém případě lhůta končí tolik dnů po doručení zamítavého rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v den podání žádosti do konce lhůty.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z obsahu předloženého správního spisu ověřil, že žalobce byl k doplnění náležitostí odvolání vyzván dle § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků výzvou správce daně ze dne 18. 7. 2008, č. j. 24912/08/254930/8750. K doplnění chybějících náležitostí odvolání byla žalobci stanovena lhůta 15 dnů od doručení výzvy, tj. zákonem požadované minimum. Současně byl žalobce poučen, že nevyhoví-li výzvě v takto stanovené lhůtě, bude odvolací řízení zastaveno. Předmětná výzva byla žalobci doručena do vlastních rukou dne 28. 7. 2008, konec lhůty pro doplnění náležitostí odvolání tak připadl na úterý 12. 8. 2008.

Dne 8. 8. 2008, tj. před uplynutím lhůty stanovené k doplnění náležitostí odvolání, bylo žalobcem k poštovní přepravě podáno sdělení Mgr. R. H. (správci daně doručeno 11. 8. 2008) učiněné jménem žalobce, v němž správce daně žádal o umožnění nahlédnout do spisu s tím, že až poté bude odvolání do 15 dnů doplněno. Správce daně, který toto podání posoudil jako žádost o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání, vydal dne 19. 8. 2008 výzvu dle § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků k odstranění vady tohoto podání spočívající v absenci podpisu osoby oprávněné k provádění úkonů jménem žalobce. Správce daně vycházel z výslovného vyjádření žalobce u ústního jednání konaného dne 17. 7. 2008, že žalobce není v řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zastoupen, a tedy že Mgr. R. H. není oprávněn činit v řízení jakékoli úkony jménem žalobce. K odstranění této vady správce daně stanovil žalobci lhůtu do 8 dnů ode dne doručení výzvy a zároveň žalobce poučil o následcích provedení opravy dle § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Výzva, která byla žalobci doručována do vlastních rukou, byla uložena u držitele poštovní licence dne 21. 8. 2008 a žalobce si ji osobně vyzvedl dne 2. 9. 2008.

Nedostatek zmocnění žalobce odstranil ve správcem daně stanovené lhůtě dne 8. 9. 2008 a správce daně poté vydal druhou výzvu dle § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, jíž žalobce vyzval, aby v žádosti o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání odstranil nedostatek spočívající v nejednoznačném určení termínu pro prodloužení lhůty. Žalobci byla k odstranění této vady stanovena lhůta 8 dnů od doručení výzvy a i v tomto případě byl řádně poučen o následcích nevyhovění dle § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Výzva byla žalobci doručena do vlastních rukou dne 6. 10. 2008 a jím zmocněnému zástupci Mgr. R. H. dne 29. 9. 2008. Lhůta stanovená správcem daně k odstranění vad žádosti o prodloužení lhůty uplynula (je-li její počátek odvozován od pozdějšího doručení žalobci) dne 14. 10. 2008.

K této výzvě bylo správci daně doručeno dne 21. 10. 2008 sdělení zmocněného zástupce žalobce ze dne 20. 10. 2008, že doplňuje žádost o prodloužení lhůty do 6. 11. 2008. Na první pohled je tedy zřejmé, že k odstranění uvedené vady došlo ze strany žalobce až po uplynutí osmidenní lhůty, kterou správce daně stanovil ve shora uvedené výzvě. V takovém případě se ovšem žádost o prodloužení lhůty považuje za podanou až tím dnem, kdy byla podána po opravě, tj. až dnem 21. 10. 2008. Je přitom nutno podotknout, že v projednávané věci se nejednalo o případ, kdy by se vydáním výzvy přerušoval běh lhůty ve smyslu § 21 odst. 8 *in fine* zákona o správě daní a poplatků a ode dne, kdy by došlo k odstranění vad, by počala běžet lhůta nová, neboť od okamžiku podání žádosti o prodloužení lhůty se v souzené věci neodvíjí žádná lhůta pro rozhodnutí správce daně a není od něj ani počátek běhu lhůty odvozován.

Nejvyšší správní soud tak na tomto místě zdůrazňuje, že ve smyslu shora citovaného ustanovení § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nebyla vada spočívající v absenci jednoznačně určeného termínu, do něhož žalobce žádá o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání, opravena ve správcem daně stanovené lhůtě, a v takovém případě se žádost o prodloužení lhůty považuje ve smyslu § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků za podanou až tím dnem, kdy byla podána po opravě, tj. až dnem 21. 10. 2008.

To ovšem znamená, že takto doplněná žádost byla podána až po uplynutí lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno, a proto přicházel v úvahu pouze postup správce daně dle § 14 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení, prošla-li původní lhůta již před podáním žádosti a nešlo-li o lhůtu již prodlouženou, správce daně může ze zvlášť závažných důvodů povolit navrácení v předešlý stav, to je obnovit běh lhůty a stanovit lhůtu novou. Pouze v tom případě, kdy by žalobce odstranil vadu žádosti o prodloužení lhůty ve lhůtě stanovené správcem daně, bylo by možno na ni pohlížet jako na žádost předloženou bez vady v den původního podání a žalobce by měl ve smyslu § 14 odst. 3 zákona o správě daně a poplatků ze zákona povoleno prodloužení lhůty pro doplnění náležitostí odvolání o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno.

Nerespektoval-li žalobce lhůtu stanovenou správcem daně k odstranění vad podání, ačkoli byl řádně poučen o následcích nevyhovění výzvě dle § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, musel si být vědom veškerých následků s tím spojených. Podal-li žalobce žádost o prodloužení lhůty bez vad opožděně až po lhůtě, o jejíž prodloužení žádal, neměl na prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání nárok a ze strany správce daně již nemělo být o takové žádosti o prodloužení lhůty vydáno kladné (lhůtu prodlužující) rozhodnutí. Správce daně mohl postupovat podle § 14 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků upravujícího povolení navrácení v předešlý stav, k němuž by mohlo dojít pouze v případě naplnění zvlášť závažných důvodů. Pokud tedy správce daně vydal dne 30. 10. 2008 rozhodnutí o prodloužení lhůty k doplnění náležitostí odvolání do 6. 11. 2008, učinil tak mimo zákonné meze, avšak nepochybně ve prospěch daňového subjektu a v zásadě s týmiž důsledky, které by mělo případné povolení navrácení v předešlý stav.

Nejvyšší správní soud však považuje za nutné zdůraznit, že to byl právě žalobce, kdo ve svém podání ze dne 20. 10. 2008 správci daně výslovně sdělil, že upřesňuje svou žádost o prodloužení lhůty tak, že žádá její prodloužení do 6. 11. 2008. Žalobce tedy měl předpokládat, že mu lhůta k doplnění náležitostí odvolání uplyne tímto dnem a podle toho také měl sám aktivně konat, aby povinnost doplnit chybějící náležitosti odvolání náležitě splnil. Bylo jeho rizikem, pokud zůstal nečinným a pasivně vyčkával na rozhodnutí správce daně, které si u držitele poštovní licence převzal v tentýž den, kdy lhůta pro doplnění odvolání končila.

V této souvislosti zdejší soud konstatuje, že zastavil-li správce daně řízení o odvolání již dne 7. 11. 2008, tj. následující den po skončení lhůty pro doplnění odvolání, učinil tak v době, kdy ještě nemohl mít jistotu, zda v poslední den prodloužené lhůty nebylo žalobcem k poštovní přepravě předáno podání, které by náležitosti odvolání doplňovalo. Pokud by takové podání skutečně existovalo a po vydání rozhodnutí o zastavení řízení bylo následně správci daně doručeno, muselo by být rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení zrušeno. Z obsahu spisu však vyplývá, že v době rozhodování stěžovatele o odvolání nebylo nejpozději dne 6. 11. 2008 učiněno žádné podání způsobem dle § 14 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, které by směřovalo k doplnění náležitostí odvolání a které vedlo k zachování lhůty ve smyslu § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce ostatně netvrdil, že by takové podání učinil.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že s ohledem na vše výše uvedené nemohou obstát závěry krajského soudu, že žalobce byl až do doručení rozhodnutí správce daně o žádosti o prodloužení lhůty v nejistotě, zda správce daně povolí prodloužení lhůty na základě původní žádosti (tj. do 15 dnů od okamžiku nahlédnutí do spisu, k němuž došlo dnem 23. 10. 2008) nebo na základě jejího upřesnění do 6. 11. 2008. Stejně tak nemohou obstát úvahy, že správce daně uvedeným postupem fakticky znemožnil žalobci podat další žádost o prodloužení lhůty, díky čemuž podání, předané k poštovní přepravě dne 7. 11. 2008, jímž žalobce opakovaně žádal o prodloužení lhůty do 14. 11. 2008, bylo nutno považovat za podání včasné se všemi s tím spojenými důsledky. Krajský soud v této souvislosti uvedl, že pokud nebylo o nové žádosti žalobce dosud rozhodnuto, pak se má za to, že žádané prodloužení lhůty bylo povoleno a rozhodnutí správce daně o zastavení řízení je nutno považovat za předčasné a nezákonné. Jak je výše uvedeno, žalobce neodstranil v řádně stanovené lhůtě vady žádosti o prodloužení lhůty, v důsledku čehož došlo k jejímu řádnému podání až po uplynutí stanovené lhůty k odstranění vad odvolání. Správce daně o ní i přes toto ve prospěch žalobce rozhodl a akceptoval jeho žádost doplnit odvolání ve lhůtě do 6. 11. 2008. Žalobce v této lhůtě své odvolání nedoplnil, tuto zásadní skutečnost nijak neodůvodnil a pouze se opětovně domáhal další možnosti prodloužení lhůty k doplnění odvolání, kterou mu však zákon neposkytuje. Nejvyšší správní soud k postupu žalobce v řízení konstatuje, že z jeho strany nebylo v řízení po vydání platebního výměru podáno žádné podání bez vad, které by nebylo nutno odstraňovat. Žalobce hojně využíval možnosti žádat o prodloužení lhůt k odstranění vad, avšak ani žádosti o prodloužení lhůty k odstranění vad nebyly obsahově dostatečné a i v nich bylo nutno na výzvu správce daně odstraňovat vady. Tímto postupem vyvolal pro správce daně velmi složitou a nepřehlednou situaci, v níž bylo velmi náročné správně stanovit počátek a konec běhu různých lhůt a jejich vzájemnou souvislost. I přesto správce daně postupoval v souladu se zákonem, jediné pochybení, které bylo v jeho postupu shledáno, bylo provedeno ve prospěch žalobce.

Z výše uvedených důvodů nelze souhlasit ani se závěrem krajského soudu, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné, neboť se v odůvodnění nevypořádal s námitkou, že na žalobci nelze spravedlivě požadovat, aby ve lhůtě do 6. 11. 2008 vyhověl výzvě správce daně a odvolání doplnil. Dle Nejvyššího správního soudu jsou v rozhodnutí stěžovatele srozumitelně uvedeny důvody, proč byl konec lhůty pro doplnění náležitostí odvolání stanoven do 6. 11. 2008 a z jakého důvodu další prodloužení lhůty nebylo možné.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí. Krajský soud bude v dalším řízení povinen znovu posoudit zákonnost vydaného rozhodnutí stěžovatele, v kontextu závěrů, které v odůvodnění tohoto rozhodnutí vyslovil Nejvyšší správní soud.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. listopadu 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu