



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **Ing. R. T.**, zastoupena Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem se sídlem Elišky Krásnohorské 10, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 10. 2012, č. j. 15095/12-1100-706807, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2014, č. j. 31Af 167/2012 – 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2014, č. j. 31Af 167/2012 – 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 29. 6. 2005 podala žalobkyně prostřednictvím svého zástupce k Finančnímu úřadu Brno IV (dále jen „správce daně“) žádost o prodloužení lhůty k podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, a to do 31. 8. 2005. Správce daně této žádosti rozhodnutím ze dne 1. 7. 2005, doručeným žalobkyni dne 18. 7. 2005, nevyhověl a lhůtu k podání daňového přiznání neprodloužil. Žalobkyně podala příslušné daňové přiznání a provedla úhradu daně až dne 30. 8. 2005 a ocitla se tak v prodlení. Platebním výměrem ze dne 26. 9. 2005, č. j. 148270/05/291911/8843, správce daně žalobkyni sdělil daňové penále vzniklé z důvodu pozdní úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 307 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které Finanční ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) rozhodnutím ze dne 31. 3. 2006, č. j. 3381/06/FŘ 110-0107, zamítlo.

II. Shrnutí dosavadního průběhu řízení

[2] Proti rozhodnutí finančního ředitelství brojila žalobkyně žalobou u krajského soudu, který o věci rozhodoval opakovaně. Jeho první rozsudek (ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31 Ca 102/2006 - 33) Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti finančního ředitelství zrušil pro nepřezkoumatelnost, věc soudu vrátil k dalšímu řízení a uložil mu povinnost zabývat se otázkou, zda je rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání podstatným pro přezkoumání rozhodnutí o daňovém penále. Další rozsudek krajského soudu (ze dne 29. 4. 2009, č. j. 31 Ca 191/2008 - 62) Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného opět zrušil z důvodu nepřezkoumatelnosti, neboť ani tento rozsudek neobsahoval úvahu o povaze rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání a jeho vliv na rozhodnutí o penále. Jako nepřezkoumatelný Nejvyšší správní soud zrušil i v pořadí třetí rozsudek krajského soudu (ze dne 27. 5. 2010, č. j. 31 Ca 191/2008 – 102), tentokrát ke kasační stížnosti žalobkyně, neboť se v něm soud nezabýval žalobními námitkami, pouze odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, který přisvědčil kasačním námitkám žalovaného.

[3] U Nejvyššího správního soudu neobstál ani čtvrtý rozsudek krajského soudu (ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Af 119/2010 – 152), který kasační soud zrušil svým rozsudkem ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 78/2011 – 184, jednak pro nezákonnost a dále pro nepřezkoumatelnost způsobenou tím, že se krajský soud nezabýval jednou z žalobních námitek. Nejvyšší správní soud sice potvrdil závěr krajského soudu, že rozhodnutí (negativní i pozitivní) o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání je závazným podkladem pro rozhodnutí o stanovení penále, neztotožnil se však s výsledkem jeho přezkumu tohoto podkladového rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Konstatoval, že i když je rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání ve smyslu § 40 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, založeno na absolutní správní úvaze, i tak musí být zbudováno na racionálních důvodech, pro něž se správce daně rozhodl žádosti vyhovět, nebo ji naopak zamítl. Tyto důvody tak musí být seznatelné buď ze samotného rozhodnutí, nebo mohou být obsahem úředního záznamu založeného ve správním spisu.

[4] Krajský soud následujícím rozsudkem (ze dne 28. 6. 2012, č. j. 31 Af 119/2010 – 200) napadené rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Uzavřel, že v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí správce daně o neprodloužení lhůty k podání daňového přiznání nepřezkoumatelné, nezákonné a neplatné, což má přímý vliv i na zákonnost žalobou napadeného platebního výměru.

[5] Finanční ředitelství následně vydalo v záhlaví označené rozhodnutí, kterým odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále opět zamítlo. V rámci doplnění odvolacího řízení totiž správce daně předložil odvolacímu orgánu Interní pokyn k rozhodování o žádostech o prodloužení lhůty pro podání daňových přiznání ze dne 15. 1. 2001 (dále jen „interní pokyn“), jehož cílem je zabezpečit objektivní přístup posuzování těchto žádostí vůči všem daňovým subjektům. Tento pokyn stanoví, že správce daně zohlední zejména objektivní důvody, pro které nemohl daňový subjekt řádně splnit svoji povinnost podat daňové přiznání včas, tj. důvody nezaviněné nebo neovlivnitelné žadatelem. V případě žalobkyně se však jednalo o subjektivní důvody na straně jejího zástupce (o velké pracovní vytížení), proto nebylo její žádosti vyhověno. Finanční ředitelství tedy dospělo k závěru, že rozhodnutí finančního ředitelství o neprodloužení lhůty k podání daňového přiznání nelze považovat za nezákonné ani nepřezkoumatelné, neboť z uvedeného interního pokynu je patrné, jaká kritéria pro hodnocení její žádosti použil. Nedostatky tohoto rozhodnutí tak byly v odvolacím řízení napraveny a z toho důvodu byl jako souladný s právními předpisy shledán i napadený platební výměr na daňové penále.

III. Shrnutí odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu

[6] Popsané rozhodnutí finančního ředitelství žalobkyně opět napadla u krajského soudu, který shledal její žalobu důvodnou, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Jako s žalovaným jednal krajský soud s Odvolacím finančním ředitelstvím, na které v souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, přešla působnost finančního ředitelství jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů.

[7] Krajský soud zdůraznil, že ze zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 78/2011 – 184 vyplývají následující čtyři závěry: 1) rozhodnutí vydané podle § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je podkladovým subsumovaným rozhodnutím ve vztahu k rozhodnutí o penále, 2) jde o nezákonné rozhodnutí, neboť ani rozhodnutí ani správní spis neumožňovaly jeho přezkum, 3) s nezákonným rozhodnutím nemohou být spojeny negativní důsledky pro účastníka řízení, 4) soudy ve správním soudnictví nejsou oprávněny rušit nezákonná subsumovaná rozhodnutí správních orgánů. V uvedených intencích tedy krajský soud již ve svém předchozím rozsudku č. j. 31 Af 119/2010 – 200 dospěl k závěru, že podkladové rozhodnutí o neprodloužení lhůty pro podání daňového přiznání bylo nepřezkoumatelné a tudíž nezákonné, což má přímý vliv na zákonnost žalobou napadeného finálního rozhodnutí. Postup žalovaného měl proto být těmito skutečnostmi jasně předznamenán.

[8] Žalovaný ovšem v pokračujícím odvolacím řízení nesprávně odstraňoval vady subsumovaného správního aktu, přestože mohl napravit vady pouze napadeného rozhodnutí správce daně, tj. platebního výměru na daňové penále. Doplnění správního spisu o interní pokyn nemůže nic změnit na skutečnosti, že podkladové rozhodnutí v době jeho vydání ani v době podání daňového přiznání a zaplacení daně neodpovídalo zákonným požadavkům, jak je vyložil Nejvyšší správní soud. Žalovaný měl ve světle závěrů zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu posoudit důsledky nezákonnosti podkladového rozhodnutí na běh lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu § 14 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve vazbě na obsah žádosti žalobce o prodloužení lhůty, dále na termín skutečného odevzdání předmětného daňového přiznání a termín skutečné úhrady daně. Toto žalovaný neučinil, čímž v konečném důsledku nerespektoval právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 78/2011 – 184 a krajského soudu č. j. 31 Af 119/2010-200.

IV. Argumenty kasační stížnosti žalovaného

[9] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, ve které navrhoval, aby Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ohledně dalšího možného postupu stěžovatele jako odvolacího orgánu v pokračujícím odvolacím řízení. Názor krajského soudu uvedený v rozsudku č. j. 31 Af 119/2010 – 200 se stěžovateli jeví jako rozdílný od vyhraněného stanoviska v nyní napadeném rozsudku a domnívá se, že se soud neřídil závazným názorem Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel postupoval v souladu s konstatováním krajského soudu v rozsudku č. j. 31 Af 119/2010 - 200, že „[p]odmínky ke zrušení rozhodnutí správce daně shledány nebyly, neboť v daňovém řízení je pokračováno, jen se vrací do odvolacího stadia a vytýkané lze napravit v odvolacím řízení“. Vytýkané nedostatky proto v odvolacím řízení napravit a žalobkyni

v napadeném rozhodnutí seznámil s důvody podkladového rozhodnutí, tudíž umožnil i jeho soudní přezkum.

[11] Stěžovatel považuje napadený rozsudek krajského soudu za rigidní a dogmatický, neboť s odvoláním na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 78/2011 – 184 i svůj předchozí rozsudek odmítá možnost prokázání přezkoumatelnosti – zákonnosti podkladového rozhodnutí, tj. rozhodnutí o neprodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Krajský soud tak vůbec nevzal v úvahu, že stěžovatel v dalším řízení jednoznačně prokázal, že správce daně v dané době postupoval nejen striktně podle zákona (odůvodnění rozhodnutí nebylo v souladu s § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků třeba a proti tomuto typu rozhodnutí nebylo možné podat odvolání), ale jeho rozhodnutí bylo fakticky prosto také jakékoliv svévole či zneužití pravomoci. Tehdejší postup správce daně sice mohl být v rozporu se zásadami dobré správy, nicméně určitě nebyl v rozporu se zákonem.

[12] Tehdejší situaci vrátit zpět a postup správce daně „napravit“ samozřejmě nelze. Stěžovatel však neměl snahu tuto situaci napravit, ale snažil se pouze prokázat, že podkladové rozhodnutí nezákonné nebylo a není. Za účelem umožnění soudního přezkumu způsobu rozhodování správce daně byl v napadeném rozhodnutí dodatečně zveřejněn a písemně doložen interní pokyn ze dne 15. 1. 2001. Stěžovatel poznamenal, že pokud měl být důsledně dodržen tehdejší záměr zákonodárce, jež našel svůj výraz v neodůvodňování tohoto typu rozhodnutí a neumožnění podat proti nim odvolání, tak se ani při nahlížení do spisu nemohl daňový subjekt dozvědět o existenci příslušného pokynu. Režim interního pokynu byl závazně dán označením „Pouze pro služební potřebu!“, proto s ním poplatníci daně nebyli seznamováni. Nešlo však o zatajování z nekalých důvodů, ale o to nebrzdit daňové řízení, rychle sdělit rozhodnutí, předejít nabalování dalších „rozkladů“, stížností, na něž by pak správce daně byl nucen odpovídat. Tato praxe byla v souladu s tehdejší právní úpravou. Z uvedených důvodů nebyl v době rozhodování správce daně o neprodloužení lhůty pro podání daňového přiznání zpracován a do správního spisu zařazen žádný úřední záznam s odkazem na příslušný interní pokyn. Na druhou stranu dodržování interního pokynu pracovníky správce daně bylo kontrolováno po řídicí linii vedoucími pracovníky schvalujícími (podepisujícími) daná rozhodnutí.

[13] Podle stěžovatele je třeba vzít rovněž v úvahu, že přístup daňového poradce zastupujícího žalobkyni nebyl zodpovědný. Zakázky v nadměrné míře neměl přijímat, případně se mohl včas se svými kolegy dohodnout na jejich převzetí. Nemohl spoléhat na to, že jeho prefabrikovaným formálním žádostem o prodloužení lhůty bude automaticky vyhověno, resp. je správce daně nestačí vyřídit. Daňový poradce žalobkyni nepochybně garantoval podání daňového přiznání v zákonné lhůtě a profesionální etika by jej měla vést k tomu, aby jí úhradu ve výši 307 Kč nahradil. Stěžovatel je proto toho názoru, že by bylo v rozporu s elementárním právním vědomím, kdyby byl vlastně nezodpovědný přístup daňového poradce soudy aprobován.

[14] Stěžovatel dále upozornil na neadekvátnost odkazů krajského soudu na postup v dalším řízení dle § 14 odst. 3 a 4 zákona o správě daní a poplatků, neboť rozhodnutí o neprodloužení lhůty k podání daňového přiznání bylo vydáno podle specifického § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve fázi vyměřovací a nejednalo se o „správcovskou lhůtu“, jak tomu bylo v odkazovaných judikátech.

V. Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti

[15] Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že je přesvědčena, že si stěžovatel spletl soudní řízení. Žaloba, po které byl vydán napadený rozsudek krajského soudu, se totiž netýkala zákonnosti podkladového rozhodnutí, ale skutečnosti, že stěžovatel

nerespektoval rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 78/2011 – 184 a v návaznosti pak rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 119/2010 – 200, jimiž bylo podkladové rozhodnutí označeno za nezákonné. Pokud měl stěžovatel za to, že podkladové rozhodnutí zákonné bylo, měl se bránit kasační stížností již proti rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 119/2010 – 200, což však neučinil.

[16] Stěžovatel navíc chybně interpretuje smysl obou rozsudků: podkladové rozhodnutí je nezákonné, protože je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Ani z podkladového rozhodnutí ani z tehdejšího vyměřovacího spisu tak nebylo možné důvody podkladového rozhodnutí zjistit. Správce daně mohl (a měl) důvody podkladového rozhodnutí zmínit v protokole o nahlížení do spisu ze dne 4. 10. 2005. Tím mohl zabránit vzniku letitého sporu. Vadu podkladového rozhodnutí nelze v dnešní době nijak napravit.

[17] Z uvedených důvodů žalobkyně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

VI. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Ačkoliv Nejvyšší správní soud rozhoduje ve věci již popáté, nejedná se o nepřipustnou kasační stížnost ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť rozsudek krajského soudu je napaden z důvodu, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Předmětem přezkumu je v nyní posuzované věci platební výměr, kterým správce daně žalobkyni sdělil daňové penále ve výši 307 Kč z důvodu pozdní úhrady daně z příjmů fyzických osob za rok 2004. Pro přezkum tohoto rozhodnutí bylo nezbytné posoudit také bezvadnost rozhodnutí správce daně dle § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků o neprodloužení lhůty pro podání zmíněného daňového přiznání, které bylo závazným podkladem platebního výměru ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. Mezi přezkumu podkladového rozhodnutí, jež je založeno na volné správní úvaze, se zabýval Nejvyšší správní soud v předchozím zrušovacím rozsudku č. j. 1 Afs 78/2011 – 184, ve kterém vyslovil následující právní závěr: „i rozhodnutí založené na volné správní úvaze musí být zbudováno na racionálních důvodech, pro něž se správce daně rozhodl žádosti vyhovět, anebo ji naopak zamítl. Za situace, kdy žalobce nevznáší výslovný požadavek na odůvodnění takového rozhodnutí, není přitom podstatné, zda ony důvody budou přímou součástí tohoto rozhodnutí (ač by toto řešení bylo samozřejmě vhodné), nebo budou obsahem úředního záznamu založeného ve správním spisu. V každém případě však musí být důvody správce daně pro zvolený postup transparentní a jednoznačně seznatelné; důvodem pro toto řešení je právě fakt, že osoba zúčastněná na řízení má právo se s důvody rozhodnutí seznámit.“ S ohledem na uvedené shledal Nejvyšší správní soud vady podkladového rozhodnutí spočívající v nesdělení důvodů pro zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Nejvyšší správní soud tedy zavázal krajský soud k tomu, aby v dalším řízení přezkoumal rozhodnutí o neprodloužení lhůty pro podání daňového přiznání (podkladové rozhodnutí) v intencích zmíněných úvah. Zároveň poznamenal, že s nezákonným rozhodnutím nemohou být spojeny negativní důsledky pro účastníka řízení.

[21] Na základě tohoto právního názoru tak krajský soud v následném rozsudku č. j. 31 Af 119/2010 – 200 (který nyní však není předmětem přezkumu) zrušil rozhodnutí stěžovatele o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále. Důvodem bylo

konstatování, že podkladové rozhodnutí, z něhož platební výměr vycházel, trpělo vadami, neboť z něj (ani ze správního spisu) nebylo patrné, jaká kritéria pro hodnocení žádosti žalobkyně správce daně použil. Současně uvedl, že vytýkané lze napravit v pokračujícím odvolacím řízení (viz odst. 27 rozsudku krajského soudu č. j. 31 Af 119/2010 – 200).

[22] Stěžovatel se tedy v pokračujícím odvolacím řízení zcela správně zabýval existencí racionálního odůvodnění podkladového rozhodnutí. Této otázce se totiž v původním řízení vůbec nevěnoval, neboť se vzhledem k tehdejší praxi a právní úpravě domníval, že seznatelnost důvodů podkladového rozhodnutí není nutné zkoumat. Stěžovatel zjistil, že správce daně postupoval podle interního pokynu z roku 2001, který stanovil objektivní kritéria pro vyřizování žádostí o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Ve světle těchto nově zjištěných skutečností dospěl k závěru, že rozhodnutí o neprodloužení lhůty k podání daňového přiznání žalobkyně nebylo svévolné, naopak vycházelo z objektivních, předem stanovených kritérií. Tuto skutečnost zaznamenal prostřednictvím úředního záznamu do správního spisu, do něhož založil také interní pokyn. Krajský soud takový postup považoval za nesprávný, s čímž se ovšem Nejvyšší správní soud neztotožňuje, a to z níže rozebraných důvodů.

[23] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli v tom, že krajský soud nesprávně interpretoval závěry rozsudku zdejšího soudu č. j. 1 Afs 78/2011 – 184, pokud dovedl, že podkladové rozhodnutí je třeba považovat za nezákonné i v případě, že by v pokračujícím odvolacím rozhodnutí bylo prokázáno, že podkladové rozhodnutí ve skutečnosti bylo založeno na racionálních důvodech.

[24] Krajský soud má pravdu v tom, že obecně nelze vadnost podkladového rozhodnutí dodatečně napravit v pokračujícím odvolacím řízení. V nyní posuzovaném případě se však jedná o specifickou situaci. Ve správní praxi v době vydání platebního výměru totiž nebyla rozhodnutí podle § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků odůvodňována, neboť povinnost odůvodnění takových rozhodnutí zákon nestanovoval (viz § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2009, podle kterého „[r]ozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon“). Stěžovateli se však v pokračujícím odvolacím řízení podařilo prokázat, že správce daně postupoval podle interního pokynu, který ovšem nebylo zvykem zakládat do správního spisu, případně na něj odkazovat v samotném rozhodnutí nebo prostřednictvím úředního záznamu, vzhledem k interní povaze tohoto dokumentu. Až později judikatura dovedla (viz zrušovací rozsudek NSS č. j. 1 Afs 78/2011 – 184), že i z těchto rozhodnutí podle § 40 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků (případně ze správních spisů) musí být jednoznačně patrné, že správce daně vedly ke konkrétnímu rozhodnutí určité racionální důvody. Je pravda, že zmíněná praxe správce daně (která se týká i přezkoumávaného podkladového rozhodnutí) nebyla s touto judikaturou zcela v souladu, protože neuváděla důvody vedoucí k prodloužení či neprodloužení lhůty pro podání daňového přiznání přímo v rozhodnutí nebo ve správním spise. Materiálně jí však neodporovala, neboť bylo prokázáno, že správce daně postupoval podle objektivních dopředu daných kritérií stanovených v interním pokynu. Je tedy zřejmé, že v posuzovaném případě podkladové rozhodnutí nebylo vydáno na základě svévole, naopak vycházelo z objektivních a nediskriminačních důvodů. Pro konstatování přezkoumatelnosti podkladového rozhodnutí tak v tomto případě zcela postačovalo, pokud stěžovatel nedostatek tohoto rozhodnutí překlenul tím, že učinil interní pokyn spolu s úředním záznamem o jeho použití součástí svého správního spisu. Tím také prokázal existenci důvodů rozhodnutí již v době jeho vydání.

[25] Pro posouzení věci je nutno vzít v úvahu též důvody, pro které žalobkyně (resp. její zástupce) žádala o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání. V žádosti podané den před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání (tj. 29. 6. 2005) konkrétně zástupce žalobkyně jako

důvod uvedl, že „*klientka je spolupracující osobou svého manžela J. T. [...], se kterým by měla podat daňové přiznání ve stejné lhůtě*“. V žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání manžela žalobkyně J. T. pak zástupce uvedl, že v daném roce převzal poněkud velké množství plných mocí, přičemž se ukázalo, že to nelze stihnout v zákonem dané lhůtě v požadované kvalitě. Takové důvody ovšem interní pokyn pro prodloužení lhůty k podání daňového přiznání neuvádí; naopak stanovuje, že správce daně žádosti nevyhoví, pokud je podána z důvodu pracovního a časového vytížení daňového subjektu nebo daňového poradce. Jak uvádí stěžovatel, tyto důvody jednoznačně nasvědčují nezodpovědnému a neprofesionálnímu jednání zástupce žalobkyně a bylo by nepřijatelné, aby takový postup byl aprobován v soudním přezkumu.

[26] Co se týče odkazu krajského soudu na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 33/2009 – 45, souhlasí zdejší soud se stěžovatelem, že se tento rozsudek věnoval prodloužením lhůt stanovených správcem daně nikoliv lhůt zákonných. Nicméně na nyní posuzovaný případ by byl uplatnitelný závěr, že v případě shledání nezákonnosti rozhodnutí o neprodloužení lhůty, nelze s takovýmto rozhodnutím spojovat negativní důsledky pro účastníka řízení. V nyní posuzovaném případě ovšem závěr krajského soudu o nezákonnosti podkladového rozhodnutí neobstojí, proto nebude namísto ani aplikovat uvedenou judikaturu.

[27] Vzhledem k výše uvedenému tedy Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil pro jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení podkladového rozhodnutí. V dalším řízení přezkoumá krajský soud rozhodnutí stěžovatele v intencích závěrů tohoto rozsudku. Vezme přitom zejména v úvahu, že vzhledem k okolnostem daného případu i skutečnosti, že ve věci bylo rozhodováno již opakovaně, je pro prokázání racionálního odůvodnění podkladového rozhodnutí (a tedy nepřekročení mezí správního uvážení) dostatečný i úřední záznam o postupu dle interního pokynu dodatečně vložený do správního spisu odvolacího správního orgánu.

VII. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[28] Nejvyšší správní soud shledal námitky stěžovatele důvodnými, proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. srpna 2014

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu