



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobce: J. P., IČ ...
zastoupený daňovým poradcem – společností PKMK law&finance
s.r.o.
sídlem Jetelová 254/2, 326 00 Plzeň

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 8. 2018, č.j. 36516/18/5300-22443-712601, a ze dne 6. 9. 2018, č.j. 39278/18/5100-41451-711055

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 8. 2018, č.j. 36516/18/5300-22443-712601, se zamítá.
- II. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 9. 2018, č.j. 39278/18/5100-41451-711055, se zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem) ze dne 13. 12. 2017, č.j. 2020223/17/2312-50521-403210, Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 daňového řádu žalobci podle pomůcek doměřil daň z přidané hodnoty za prosinec 2014. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal.
2. Rozhodnutím ze dne 8. 2. 2018, č.j. 164157/18/2312-50521-403210, Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 13. 12. 2017, č.j. 2020223/17/2312-50521-403210, zamítl a odvolací řízení zastavil, neboť bylo podáno po stanovené lhůtě. Proti tomuto rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení se žalobce odvolal.
3. Rozhodnutím ze dne 23. 8. 2018, č.j. 36516/18/5300-22443-712601, Odvolací finanční ředitelství podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce zamítlo a rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 8. 2. 2018, č.j. 164157/18/2312-50521-403210, potvrdilo (= „*napadené rozhodnutí č. 1*“).
4. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, která byla u zdejšího soudu zapsána pod sp. zn. 57Af 26/2018.
5. Podáním datovaným dne 13. 2. 2018 a podaným správcí daně osobně dne 22. 2. 2018 žalobce požádal o navrácení lhůty pro podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 13. 12. 2017, č.j. 2020223/17/2312-50521-403210, v předešlý stav.
6. Rozhodnutím ze dne 15. 3. 2018, č.j. 366226/18/2312-50521-403210, Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle § 37 odst. 2 daňového řádu žádost žalobce o navrácení lhůty pro podání odvolání v předešlý stav zamítl. Proti tomuto rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav se žalobce odvolal.
7. Rozhodnutím ze dne 6. 9. 2018, č.j. 39278/18/5100-41451-711055, Odvolací finanční ředitelství podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce zamítlo a rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 15. 3. 2018, č.j. 366226/18/2312-50521-403210, potvrdilo (= „*napadené rozhodnutí č. 2*“).
8. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, která byla u zdejšího soudu zapsána pod sp. zn. 57Af 27/2018.
9. Usnesením ze dne 11. 3. 2019, č.j. 57Af 26/2018-39, byla žaloba vedená pod sp. zn. 57Af 26/2018 spojena ke společnému projednání s žalobou vedenou pod sp. zn. 57Af 27/2018 s tím, že nadále budou žaloby vedeny pod sp. zn. 57Af 27/2018.

Žaloby

10. V žalobě ve věci zastavení odvolacího řízení žalobce uplatnil dva žalobní body: 1) nesprávné právní posouzení věci žalovaným i správcem daně a 2) porušení základních zásad daňového řízení, které vedlo k věcné nesprávnosti a nezákonnosti rozhodnutí.
11. V žalobním bodě 1) žalobce namítá, že celý postup správce daně trpí značnými procesními vadami. Bylo mimo jiné zcela evidentně porušeno ustanovení § 75 daňového řádu. Žalobce podal písemnost nepřislušnému správcí daně (Okresní správě sociálního zabezpečení Rokycany), který měl písemnost neprodleně postoupit příslušnému správcí daně

(Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj, Územnímu pracovišti v Rokycanech). Vzhledem k tomu, že písemnost měla v hlavičce uvedeného správného správce daně, nebylo o tom, komu měla být adresována, pochyb. O to více je závažící, že přestože byla písemnost Okresní správě sociálního zabezpečení Rokycany doručena již 12. 1. 2018, dle doručky z datové schránky OSSZ Rokycany je zřejmé, že příslušnému správci daně bylo podání postoupeno až 15. 1. 2018. Postoupení tedy trvalo celé tři dny. Toto nelze rozhodně považovat za neprodlené jednání a jeho důsledky nelze přičítat k tíži žalobce. Kromě této nesplnila OSSZ Rokycany další povinnost plynoucí z § 75 daňového řádu, tedy že o postoupení neinformovala žalobce. Díky tomu neměl žalobce informaci o tom, že jeho podání bylo postoupeno, dokonce neměl ani informaci o tom, že bylo podáno nepřislušnému správci daně. Tato skutečnost má zásadní dopad do práv žalobce, jelikož první informaci o této skutečnosti se dozvěděl až z obsahu rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, kterým bylo podané odvolání žalobce zamítnuto. Administrativní chybu je nutné považovat ve vztahu ke složitosti celého řízení za zcela zanedbatelné pochybení. K této chybě došlo u poslední z podávaných 28 písemností, poslední pracovní den týdne v pátek večer v přibližně 19:30 hodin. Lze se domnívat, že pokud by podání bylo učiněno písemně prostřednictvím poskytovatele poštovních služeb (a nikoliv prostřednictvím datové schránky), k tomuto fatálnímu omylu by nedošlo, jelikož nadepsání dopisu je samozřejmě snáze kontrolovatelné než jediné kliknutí myši. O to více je závažící přístup správce daně, kdy namísto součinnosti postupuje nanejvýš nepředvídatelně. Pro dokreslení celé situace žalobce uvádí, že po podání jednotlivých písemností je celkem dvakrát následně doplnil (mj. doplnění příloh, zpřesnění textace apod.). Správce daně následně vydal jednotlivá rozhodnutí o částečném zastavení řízení, a to v rozsahu zpřesňující textace odvolání, a to i přestože žalobce v odvolání uvedl, že podává více písemností.

12. V žalobním bodě 2) žalobce namítá, že správce daně vydal dne 13. 12. 2017 celkem 28 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce září 2012 až prosinec 2014. Přestože se jedná celkem o 28 jednotlivých písemností, jsou tyto svým obsahem totožné a navazují na provedenou daňovou kontrolu. Žalobce se závěry daňové kontroly od počátku nesouhlasil, využil svého práva na řádný opravný prostředek a podal proti dotčeným platebním výměrům odvolání. Vzhledem k rozsahu daňové kontroly a její složitosti bylo nutné zpracovat odvolání velmi pečlivě. Žalobce proto přistoupil k vyhotovení písemností ke každému měsíci zvlášť, a to především ze dvou důvodů. Předně to byl důvod čistě formální, tedy aby jednotlivé písemnosti byly přehledné a srozumitelné. Dále to byl i důvod ryze praktický, kdy velikost jednotlivých podání a jeho příloh byla taková, že by nebylo technicky možné prostřednictvím datové schránky nebo jiným elektronickým způsobem podat jednu písemnost obsahující přílohy a informace ke všem jednotlivým měsícům najednou. Žalobce tedy připravil celkem 28 jednotlivých písemností, adresovaných Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj, Územnímu pracovišti v Rokycanech, které se obsahově neliší, mají nicméně z logiky věci odlišné přílohy. Žalobce však měl od začátku v úmyslu brojit proti všem jednotlivým dodatečným platebním výměrům. Již v rámci ústního jednání ze dne 29. 11. 2017, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole, avizoval zástupce žalobce, že hodlá podat odvolání proti všem do té doby ještě nevydaným dodatečným platebním výměrům. Přestože tedy bylo z výše uvedených důvodů vyhotoveno více písemností, vůle byla směřována proti závěrům daňové kontroly jako celku. Právě proto žalobce v každé jednotlivé písemnosti v bodu VI. uvedl, že podává odvolání proti každému jednotlivému dodatečnému platebnímu výměru a předpokládá, že o nich bude rozhodnuto ve vzájemné souvislosti. Jelikož je řízení podle § 91 daňového

řádu zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, bylo odvolací řízení u všech dotčených platebních výměrů zahájeno první z celkem 28 písemností, která byla správci daně doručena. Správce daně je následně povinen vycházet ze skutečného obsahu právního jednání, nikoliv z formálního pohledu. Proto je každou následující písemnost, tedy zbývajících 27 písemností, nutné považovat za doplnění v rámci již zahájeného odvolacího řízení. Žalobce nerozporuje, že poslední písemnost byla administrativní chybou, způsobenou lidským faktorem, poslána do datové schránky OSSZ Rokycany. To však nic nemění na skutkové podstatě, tedy že odvolací řízení u všech dotčených platebních výměrů již bylo dříve zahájeno. Správce daně se zde dopustil celé řady zásadních pochybení, mj. nerespektoval vůli žalobce, který žádal o to, aby všechny písemnosti v rámci odvolacího řízení, tedy v rámci 28 dílčích řízení, byly posuzovány ve vzájemné souvislosti. O to by ostatně neměl žalobce ani explicitně žádat, mělo by to být zcela automatické. Jednou ze základních zásad správy daní je, že správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně v tomto případě nejen že nepřihlédl ke všem skutečnostem, ale ani dostatečně nezjistil skutkový stav. Správce daně čistě formalisticky zvolil cestu nejmenšího odporu, tedy dílčí odvolací řízení zastavil. Tím došlo též k porušení zásady legitimního očekávání, která je jedním ze znaků právního státu, jelikož v rámci jedné daňové kontroly bude oproti vůli žalobce projednáno odvolání pouze u části dodatečných platebních výměrů, které jsou jinak svým věcným obsahem totožné, čímž dochází k neodůvodněným rozdílům ve skutkově shodných případech. V právním státu je naopak důvodné očekávat od veřejné moci, že bude postupovat jen na základě zákona a zákonným způsobem, nebude jednat svévolně, nýbrž stabilně, předvídatelně a s vědomím, že naplňuje důvěru jednotlivců ve stát a jeho instituce, hodnověrně a spolehlivě. Nemožnost projednat odvolání, přestože k tomu směřovala vůle daňového subjektu, má též negativní dopad na dosažení cíle správy daní, jelikož z uvedeného jednoznačně vyplývá, že díky absenci projednání řádného opravného prostředku, jakožto základního práva osob zúčastněných na správě daní, nemusí být daň stanovena správně.

13. V žalobě ve věci navrácení lhůty v předešlý stav žalobce vytkl žalovanému, že špatně vyložil pojem „závažný důvod“ pro navrácení lhůty v předešlý stav a při hodnocení žádosti postupoval zcela formalisticky a nezhodnotil všechny rozhodné skutečnosti.
14. Žalobci bylo doručeno celkem 28 dodatečných platebních výměrů, přičemž veškeré platební výměry byly doručeny v jeden den a navazovaly na rozsáhlou daňovou kontrolu za široké období. Řízení bylo právně i administrativně náročné. Žalobci nelze klást k tíži, že odvolání podával poslední den lhůty, neboť odvolání musela být zpracována zvláště pečlivě. Všechna odvolání byla podána ve lhůtě, a to poměrně dostatečně před jejím koncem (více jak 4 hodiny). Žalobce měl za to, že odvolání bylo podáno včas, teprve následně bylo zjištěno, že „překliknutím“ bylo jedno z 28 odvolání podáno k nesprávnému státnímu orgánu. I kdyby žalobce podával odvolání první den lhůty, mohlo by dojít ke stejné administrativní chybě. Správce daně musel vědět, že se jedná o administrativní chybu, když žalobce podal odvolání proti všem ostatním dodatečným platebním výměrům a až na skutkové odlišnosti jednotlivých období základní námitky proti postupu při daňové kontrole a právnímu zhodnocení byly totožné u všech odvolání.
15. Administrativní chyba při odeslání je zcela omluvitelným důvodem, technické podmínky datové schránky jsou náročné, při odesílání 28 písemností je riziko lidského selhání vyšší. Jednalo se o podání vůči státnímu orgánu, navrácení lhůty by nezpůsobilo jakoukoliv

újmu třetí osobě. Chyba je omluvitelná. Dle žalobce nelze formalisticky s ohledem na zavinění vyloučit veškeré lidské chyby z možnosti úspěšně žádat o obnovení předešlého stavu. Dle žalobce je nutné přihlédnout k množství písemností a charakteru daňové kontroly. Žalobce včas požádal o navrácení lhůty v předešlý stav. Důvod, který uvedl, je vzhledem k okolnostem dostatečně závažný. Výkladem, který provedl správce daně, by prakticky téměř veškeré důvody byly shledány jako nedostatečně závažné. Žalobce má za to, že žalovaný by měl zohlednit i to, že se jedná o správní řízení. Závažnost důvodu je třeba hodnotit i s ohledem na to, že v daňovém řízení je žalobce v horším, podřízeném postavení vůči správci daně, je tedy třeba přistupovat k drobným pochybením shovívavě. Pokud chybu udělá správce daně, prakticky do řízení ve prospěch žalobce nedopadne (např. odešle-li správce daně rozhodnutí do nesprávné datové schránky, neznamená to, že automaticky je rozhodnutí neplatné, správce daně uvedené napraví tím, že jej opětovně pošle správnému daňovému subjektu). Na žalobce jsou však kladeny přísné požadavky, přičemž jakékoliv, byť vzhledem k okolnostem zcela omluvitelné, pochybení, není tolerováno. Uvedený postup je striktně formalistický a není dle žalobce správný a spravedlivý. Cílem instrumentu navrácení lhůty v předešlý stav je zmírnění dopadů závažných životních situací, zde banální pochybení nepřiměřeně zkrátilo práva daňového subjektu, je tedy na místě povolit žalobci nápravu. Vzhledem k okolnostem a dopadům do sféry žalobce je žalobcem vymezený důvod závažný a je na místě obnovení lhůty povolit.

Vyjádření žalovaného k žalobám

16. Ve svém vyjádření k žalobě ve věci zastavení odvolacího řízení se žalovaný vypořádá s těmito námitkami žalobce: a) porušení ustanovení § 75 daňového řádu, b) odvolací řízení ve věci Dodatečného platebního výměru již bylo zahájeno dříve a c) porušení zásad daňového řízení.
17. a) Žalovaný v bodech 14 až 16 svého vyjádření uvádí, že odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru bylo podáno v poslední den lhůty (v pátek 12. 1. 2018) u OSSZ Rokycany, tedy u správního orgánu, jenž není správcem daně. Správcem daně je podle § 10 daňového řádu orgán veřejné moci, a to v rozsahu, v němž je mu svěřena působnost v oblasti správy daní. Česká správa sociálního zabezpečení, jejíž organizační složkou je OSSZ Rokycany, je však správním orgánem, který vykonává působnost v oblasti sociálního zabezpečení a lékařské posudkové služby a kterému není zákonem svěřena správa daní. Procesní postupy správních orgánů (tedy i ČSSZ) pak upravuje správní řád. Zaměstnanci OSSZ Rokycany proto postupovali správně, když dle § 12 správního řádu podání žalobce postoupili (v pondělí 15. 1. 2018) věcně a místně příslušnému orgánu, tedy prvostupňovému správci daně. Ustanovení § 75 daňového řádu stanoví povinnost správce daně nepříslušného k provedení řízení neprodleně postoupit podání, popř. platbu týkající se správy daní příslušnému správci daně. V daném případě však odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru nebylo podáno u nepříslušného správce daně, nýbrž pouze u jiného správního orgánu, a proto nemohlo být postupováno dle § 75 daňového řádu. Smysl a účel § 12 správního řádu a § 75 daňového řádu je obdobný, tj. aby se podání dostalo do dispozice orgánu, který je k jeho vyřízení kompetentní, a lhůta je rovněž obdobná. Žalovaný se neztotožňuje ani s názorem žalobce, že OSSZ Rokycany postupovala liknavě. Předmětné odvolání bylo doručeno do datové schránky OSSZ Rokycany v pátek 12. 1. 2018 v 19:32 hod, přičemž příslušnému správci daně bylo předáno již v pondělí 15. 1. 2018. Z uvedené časové posloupnosti je zřejmé, že k žádnému časovému prodloužení dojít nemohlo, neboť podání žalobce bylo doručeno do datové schránky OSSZ Rokycany až v pátek ve večerních hodinách (po ukončení úřední doby), na které

navazovaly dva dny pracovního klidu (sobota 13. 1. 2018 a neděle 14. 1. 2018), přičemž odvolání žalobce bylo bezodkladně postoupeno příslušnému správci daně již následující pracovní den, tj. v pondělí 15. 1. 2018. Na věci nic nemění ani tvrzení žalobce, že nebyl OSSZ Rokycany vyrozuměn o postoupení podání příslušnému správci daně, neboť uvedená skutečnost nemá na daňové řízení žádný vliv.

18. *b)* Žalovaný v bodech 17 až 20 svého vyjádření uvádí, že žalobce proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům brojil samostatně podanými odvoláními. Daňový řád stanoví v ust. § 112 podstatné náležitosti odvolání, mezi něž patří dle odst. 1 písm. c) citovaného ustanovení uvedení čísla jednacího, popřípadě čísla platebního výměru nebo jiné jednoznačné identifikace rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. V daném případě přímo z názvu podaného odvolání „*Odvolání proti rozhodnutí správce daně č. j. 2020223/17/2312-50521-403210 ze dne 13. prosince 2017 (odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za prosinec 2014)*“ jednoznačným způsobem vyplývá vůle žalobce brojit právě proti konkrétnímu Dodatečnému platebnímu výměru za jedno určité zdaňovací období. Skutečnost, že žalobce při projednávání zprávy o daňové kontrole uvedl, jaké procesní instituty hodlá v budoucnosti využít, neznamená, že uvedením této informace jsou vytvořeny jakési procesní mantinely, v rámci kterých se výhradně může budoucí řízení odvíjet. Uvedením informace o budoucích procesních krocích není žalobce ani správce daně nikterak vázán, rozhodující je pouze skutečnost, jakých procesních kroků žalobce reálně využije, a těmi je pak správce daně povinen se zabývat, nota bene v situaci, kdy napadené rozhodnutí (Dodatečný platební výměr) nebylo dosud vydáno, tj. žalobce neměl ani proti čemu brojit. Proti Dodatečnému platebnímu výměru připouští daňový řád podání odvolání ve lhůtě 30 dní ode dne jeho doručení (§ 109 odst. 4 daňového řádu). Zástupce žalobce podal v poslední den odvolací lhůty (v pátek 12. 1. 2018) odvolání do datové schránky jiného správního orgánu, jenž není správcem daně, a tak nebyla splněna podmínka podání odvolání u správce daně, jehož rozhodnutí bylo odvoláním napadeno (§ 109 odst. 3 daňového řádu), ani nebyly naplněny podmínky zachování lhůty podáním odvolání u jiného správce daně či prostřednictvím provozovatele poštovních služeb (§ 35 odst. 1 a 2 daňového řádu). Odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru bylo sice bez zbytečného odkladu dne 15. 1. 2018 postoupeno věcně a místně příslušnému správci daně, ale stalo se tak až po marném uplynutí třicetidenní odvolací lhůty. S ohledem na tuto skutečnost správce daně aplikoval ustanovení § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu, tj. odvolání zamítl a odvolací řízení ohledně Dodatečného platebního výměru zastavil z důvodu, že odvolání bylo podáno po lhůtě. K námitce žalobce, že chyba učiněná podáním věcně nepřislušnému úřadu je zanedbatelná vzhledem k rozsahu všech ostatních podání, žalovaný odkazuje na odst. [29] a [30] napadeného rozhodnutí, ze kterého vyplývá, že pro každé podání platí stejná pravidla a lhůty. Žalobce měl možnost podat tzv. blanketní odvolání a požadované důkazy doplnit následně, po podání řádného a včasného odvolání. Skutečnost, že žalobce doručil odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru nesprávnému správnímu orgánu omylem způsobeným rozsahem všech podání, je v dané věci irrelevantní.
19. *c)* Žalovaný v bodech 21 až 24 svého vyjádření uvádí, že předmětné odvolací řízení bylo zastaveno pro opožděnost podaného odvolání, neboť účinky podání nastávají, až když podání dojde věcně a místně příslušnému správci daně. Odvolací lhůta dle § 109 odst. 4 daňového řádu je lhůtou zákonnou a propadnou, a proto nepřipouští žádné správní uvážení, na základě kterého by mohl správce daně zohlednit okolnosti pozdě doručení odvolání. Restitučním institutem, jehož cílem je obnovení běhu lhůty a stanovení nového

dne skončení běhu lhůty, je navrácení lhůty v předchozí stav (§ 37 daňového řádu). Žádost žalobce o navrácení lhůty v předchozí stav však byla zamítnuta, neboť žalobce neprokázal závažný důvod, na základě kterého by bylo možno navrácení lhůty v předešlý stav ve smyslu § 37 odst. 2 daňového řádu povolit, protože omyl způsobený lidským faktorem závažným důvodem bezpochyby není. Žalovaný s odvoláním na nálezy Ústavního soudu ze dne 25. 1. 2005, sp. zn. III. ÚS 252/04, tvrdí, že v daném řízení byla zásada legitimního očekávání dodržena, neboť správce daně postupoval v dikci zákona (daňového řádu), kdy zastavil odvolací řízení zahájené pozdně uplatněným odvoláním. Žalovaný se naopak domnívá, že pokud by správce daně postupoval tak, jak požaduje žalobce, tedy s ohledem na „zanedbatelnou chybu“ by v odvolacím řízení pokračoval, jednalo by se o svévoli správce daně a porušení zásady legitimního očekávání ve vztahu k jiným daňovým subjektům, u kterých by na dodržení odvolací lhůty dle § 109 odst. 4 daňového řádu trval. Veškerá argumentace žalobce ohledně omylu při podání odvolání v poslední den odvolací lhůty nadto zcela opomíjí délku odvolací lhůty v daňovém řízení. Lhůta k podání odvolání proti daňovému rozhodnutí je totiž dostatečně dlouhá, běží po dobu 30 dní a je svou délkou dvojnásobná oproti délce lhůty k podání odvolání ve správním řízení. Žalobce měl nepochybně právo uplatnit opravné prostředky proti dodatečným platebním výměrům až v poslední den odvolací lhůty. Postupoval-li však tak, nemohou následky chybného doručení věcně nepřislušnému správnímu orgánu v poslední den lhůty pro podání odvolání jít k tíži správce daně. Nemožnost projednání odvolání proti Platebnímu výměru vyplývá v daném případě ze subjektivních důvodů na straně žalobce a nikoliv z důvodu porušení zásad daňového řízení správcem daně či žalovaným. Žalovaný je proto přesvědčen, že napadené rozhodnutí bylo vydáno zákonným způsobem a v souladu se zásadami daňového řízení.

20. Ve svém vyjádření k žalobě ve věci navrácení lhůty v předešlý stav žalovaný uvedl, že byly zváženy veškeré okolnosti daného případu a zejména bylo vyhodnoceno, zda žalobcem tvrzený důvod ob stojí jako závažný důvod pro navrácení lhůty v předešlý stav ve smyslu § 37 odst. 2 daňového řádu. Ačkoliv se jednalo o zpracování 28 odvolání, zástupcem žalobce byla (a doposud je) profesionální společnost veřejně se prezentující velkým týmem odborníků. Navíc žalobci, resp. jeho zástupci nic nebránilo v tom, aby v odvolací lhůtě uplatnil odvolání pouze v tzv. blanketní formě a následně je doplnil. Tento postup je naopak zákonodárcem přímo připuštěn prostřednictvím § 111 odst. 2 daňového řádu. Odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru nebylo podáno včas, neboť poslední den lhůty zaslal žalobce odvolání odlišnému správnímu orgánu, který jej postoupil příslušnému správci daně následující pracovní den, a do sféry příslušného správce daně se tedy předmětné odvolání dostalo až po marném uplynutí odvolací lhůty. Žalovaný přičítá žalobci k tíži to, že si na odeslání nemalého množství svým charakterem tak zásadních písemností ponechal pouze velmi krátký časový prostor. Kdyby totiž zohlednil již předem on sám, že se (jak sám uvádí) nejedná o zcela banální administrativní úkon (a je tak větší pravděpodobnost způsobení administrativní chyby), měl by čas na případnou nápravu svého pochybení (ve formě opětovného zaslání písemnosti příslušnému správci daně). A stejně tak by mohlo být jeho odvolání včas postoupeno příslušnému správci daně od obesaného jiného správního orgánu, tj. ještě v rámci odvolací lhůty. Že správce daně musel vědět, že se jedná o administrativní chybu, nelze s přihlédnutím ke všem okolnostem případu podřadit pod závažný důvod pro navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 odst. 2 daňového řádu. V podmínkách institutu navrácení lhůty v předešlý stav se neposuzuje „omluvitelnost“ tvrzeného důvodu, ale to, zda lze vzhledem k okolnostem případu tvrzený důvod podřadit pod tzv. závažný důvod. Žalobcem namítaná absence možného rizika

způsobení újmy třetí osobě tak nemůže jako důvod pro povolení navrácení lhůty v předešlý stav ve světle ostatních okolností daného případu obstát. I když zavinění není v těchto případech jediným zásadním vodítkem pro rozhodnutí o žádostech, z povahy daného institutu, resp. jeho konstrukce zákonodárcem by mělo jít o důvody objektivní, tj. nezaviněné daňovým subjektem. Přitom v daném případě byla situace zcela opačná. Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením žalobce, že provedeným výkladem by prakticky všechny důvody žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav byly shledány jako nedostatečně závažné. Při posuzování naplnění podmínky závažného důvodu žádosti o navrácení lhůty je v každém jednotlivém případě nezbytné zvážit veškeré souvislosti a specifika toho kterého případu. Námitka žalobce, že žalovaný měl zohlednit i to, že se jedná o správní řízení, neodráží realitu, neboť rozhodování správce daně o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav ve smyslu § 37 odst. 2 daňového řádu je postupem při správě daní, jehož zákonná pravidla jsou stanovena daňovým řádem, nikoliv správním řádem. Vzhledem ke všem okolnostem daného případu nelze k předmětné administrativní chybě vedoucí k nepodání odvolání včas přistupovat jako k drobnému, ba zanedbatelnému pochybení. Sám žalobce si navíc protirečí, když konstatuje, že předmětný instrument slouží ke zmírnění dopadů závažných životních situací a zároveň argumentuje svým banálním pochybením. Lze tak shrnout, že žalovaný rozhodně nevyložil jakkoliv přehnaně formálně pojem „závažný důvod“ pro navrácení lhůty v předešlý stav ve smyslu § 37 odst. 2 daňového řádu a že se řádně zabýval veškerými skutkovými okolnostmi daného případu, o čemž svědčí napadené rozhodnutí.

21. V dalším soud odkazuje na úplné znění těchto vyjádření žalovaného k podaným žalobám.

Posouzení věci krajským soudem

22. Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.
23. Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
24. **Žaloby nejsou důvodné.**
25. Ze správních spisů soud zjistil, že u žalobce byla provedena daňová kontrola, na základě jejíž zjištění bylo vydáno celkem 28 dodatečných platebních výměrů, proti kterým podal žalobce 28 odvolání: 27 z nich bylo doručeno do datové schránky Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Rokycanech, avšak 1 odvolání bylo administrativní chybou doručeno do datové schránky OSSZ Rokycany. Právě tohoto nesprávně doručeného odvolání se obě vedená soudní řízení týkají. Jedná se o dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 13. 12. 2017, č.j. 2020223/17/2312-50521-403210, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014, (dále též jen „*Dodatečný platební výměr*“), který byl žalobci doručen téhož dne, tj. 13. 12. 2017. Žalobce podal odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru v pátek 12. 1. 2018 v 19:32 hodin do datové schránky OSSZ Rokycany. OSSZ Rokycany postoupila předmětné odvolání Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj, Územnímu pracovišti v Rokycanech, v pondělí 15. 1. 2018.
26. K žalobě ve věci zastavení odvolacího řízení soud uvádí, že podle § 109 odst. 3 daňového řádu *Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno*. Podle § 109 odst. 4 téhož zákona *Odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, a to i před doručením tohoto rozhodnutí*. Poslední den lhůty pro podání odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru tak byl pátek 12. 1. 2018.

27. Žalobce namítal porušení ustanovení § 75 daňového řádu, podle něhož *Není-li správce daně, vůči němuž bylo učiněno podání nebo připsána platba, příslušný vést v dané věci řízení, podání nebo platbu neprodleně postoupí příslušnému správci daně a uvědomí o tom podatele.*
28. Jak správně konstatoval žalovaný, kdo je správcem daně, je vymezeno v § 10 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.* Pokud tedy žalobce zaslal své odvolání OSSZ Rokycany, nebylo zasláno správci daně, neboť OSSZ není svěřena působnost v oblasti správy daní. OSSZ je správním orgánem, který je v této situaci povinen se řídit a postupovat podle správního řádu.
29. Podle § 12 věty první správního řádu *Dojde-li podání (§ 37) správnímu orgánu, který není věcně nebo místně příslušný, bezodkladně je usnesením postoupí příslušnému správnímu orgánu a současně o tom uvědomí toho, kdo podání učinil (dále jen „podatel“).*
30. K ustanovení § 12 správního řádu se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 1. 3. 2013, č.j. 9 As 172/2012-32, v němž shrnul, že: *„Nejvyšší správní soud konstatuje, že daná úprava se týká obecně podání, platí proto i pro odvolání. Správní orgán, který obdržel odvolání, přičemž je v dané věci nepřislušný, má povinnost je postoupit příslušnému orgánu. Tímto příslušným orgánem je ve smyslu § 86 odst. 1 správního řádu orgán, který napadené rozhodnutí vydal a u kterého se též podává odvolání. I v takovém případě je však v obecné rovině pro posouzení včasnosti odvolání rozhodný okamžik, kdy bylo podání obsahující odvolání učiněno u příslušného správního orgánu, příp. okamžik podání zásilky s odvoláním adresovaným tomuto správnímu orgánu k poštovní přepravě ve smyslu § 40 odst. 1 písm. d) správního řádu. Pro případ postoupení podání dle § 12 správního řádu tak obecně platí, že postoupené odvolání může mít účinky včas podaného odvolání tehdy, pokud je postoupeno v odvolací lhůtě, tj. je-li postoupené podání obsahující odvolání v odvolací lhůtě učiněno u příslušného orgánu, nebo je-li alespoň v této lhůtě odevzdáno k poštovní přepravě a je-li adresováno příslušnému orgánu. ... Bez dalšího však nelze spoléhat na to, že termín „bezodkladně“ užitý v § 12 správního řádu znamená v každém případě nejpozději následný den po obdržení. Nejde totiž o jednoznačné určení času, které je možné s obecnou platností vyjádřit v jednotkách, v nichž se měří čas, např. tak, že jde o jeden den, dva dny, týden atd. Termín „bezodkladně“ vyjadřuje skutečnost, že nesmí docházet k neodůvodněným prodlevám, resp. že by postup dle § 12 správního řádu neměl být odkládán na pozdější dobu.“* Na uvedené závěry je navázáno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č.j. 10 Azs 207/2017-41: *„Ustanovení § 12 správního řádu představuje co do svého účelu konkretizaci obecného principu dobré správy, resp. vstřícnosti (§ 4 správního řádu), tedy příkaz správnímu orgánu, aby pomohl chránit práva účastníka řízení, který pochybil a adresoval své podání nesprávnému orgánu. Rozhodujícím faktem ale zůstává, že to byl stěžovatel, kdo pochybil, a povinnost správního orgánu podle § 12 nelze absolutizovat způsobem předestřeným v kasační stížnosti. Administrace příchozí a odchozí pošty není v podmínkách správního úřadu úkonem natolik banálním, aby bylo možno bezpodmínečně trvat na postoupení podání tentýž den (je třeba brát v úvahu dělbu práce, dodržování interních předpisů atd.).“* V návaznosti na tyto závěry, se kterými se zdejší soud plně ztotožňuje, je nutné uzavřít, že v daném případě povinnost bezodkladného postoupení podání ze strany OSSZ Rokycany splněna byla. Podání bylo učiněno v pátek po pracovní době a hned první následující pracovní den bylo podání postoupeno. Aby byla lhůta pro podání odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru zachována, musela by jej OSSZ Rokycany postoupit ještě týž den, což nelze po správním orgánu požadovat. Ačkoli tedy žalobce uvedl, že podání bylo postoupeno až po

třech dnech, nelze v této skutečnosti shledat nedůvodnou prodlevu, jež by vedla k porušení povinnosti bezodkladného postoupení podání podle § 12 správního řádu, jak vyložil Nejvyšší správní soud výše.

31. Ustanovení § 35 daňového řádu, které upravuje podmínky zachování lhůty učiněných podání, v odstavci 2 stanovuje: *Nebyl-li úkon učiněn u věcně a místně příslušného správce daně, je lhůta zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty učiněn tento úkon u nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce daně.* Jak bylo vyloženo výše, nelze OSSZ považovat za správce daně, natož věcně příslušného. Pro zachování lhůty tedy bylo v daném případě nutné, aby v souladu s § 35 odst. 1 písm. b) daňového řádu nejpozději poslední den lhůty byla podaná datová zpráva do datové schránky věcně a místně příslušného správce daně, tedy aby správci daně bylo nejpozději poslední den lhůty odvolání postoupeno. K postoupení však došlo po uplynutí lhůty pro podání odvolání, odvolání tedy bylo opožděné.
32. Žalobce namítal rovněž skutečnost, že jej OSSZ Rokycany neinformovala o postoupení podání. Ačkoli vycházel ze znění § 75 daňového řádu, ustanovení § 12 správního řádu stanoví nepřislušnému správnímu orgánu povinnost postoupit podání a uvědomit podatele obdobně. Je pravdou, že OSSZ Rokycany povinnost informovat žalobce o postoupení jeho odvolání nesplnila, alespoň to nevyplývá z žádné písemnosti, jež má soud k dispozici. Žádné procesní důsledky však z nesplnění této povinnosti pro žalobce v daném případě neplynuly. I kdyby jej OSSZ Rokycany o postoupení jeho odvolání informovala, na opožděnosti odvolání by to nic nezměnilo. Jediným nástrojem pro zhojení opožděnosti odvolání bylo za dané situace podání žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav, kterého žalobce využil. V tomto možném pochybení OSSZ Rokycany tedy nelze shledat nezákonnost řízení či napadeného rozhodnutí.
33. Žalobcovy domněnky, zda by k pochybení při podávání odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru došlo, kdyby podání učinil prostřednictvím doručovatele poštovních služeb, jsou pro posouzení včasnosti odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru zcela irelevantní.
34. Žalobce namítal, že brojil proti závěrům daňové kontroly jako celku, tedy každá z 28 písemností byla odvoláním proti všem dodatečným platebním výměrům, což plyne mj. z bodu VI. každé jednotlivé písemnosti, kde uvedl, že podává odvolání proti každému jednotlivému dodatečnému platebnímu výměru a předpokládá, že o nich bude rozhodnuto ve vzájemné souvislosti. Žalobce dospěl k závěru, že jelikož je řízení podle § 91 daňového řádu zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, bylo odvolací řízení u všech dotčených platebních výměrů zahájeno první z celkem 28 písemností, která byla správci daně doručena. S tímto závěrem žalobce se však nelze ztotožnit. Žalobce ve zmiňovaném bodu VI. svého odvolání doslova uvádí, že jako odvolatel „*mimo toto odvolání podává zvlášť též odvolání proti každému jednotlivému dodatečnému platebnímu výměru a předpokládá, že bude o nich rozhodnuto ve vzájemné souvislosti*“. Z uvedeného je naopak patrný úmysl žalobce podat 28 samostatných odvolání proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům. Tento závěr podporuje navíc skutečnost, že každé odvolání bylo označeno konkrétním rozhodnutím, proti němuž směřovalo, odůvodnění i navrhované důkazní prostředky se týkaly konkrétního zdaňovacího období a stejně tak i konečný návrh směřoval k částečnému zrušení konkrétního rozhodnutí. Všechny tyto obsahové náležitosti plně korespondovaly s § 112 daňového řádu. Podle § 91 daňového řádu je řízení zahájeno dnem, kdy

příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní. Prvním podáním ve věci bylo odvolání proti konkrétnímu dodatečnému platebnímu výměru, které mělo za následek zahájení odvolacího řízení proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru. Jednotlivá odvolání tak zahájila konkrétní odvolací řízení proti konkrétnímu dodatečnému platebnímu výměru. Jelikož odvolání, kterého se nyní řešené případy týkají, bylo podáno po stanovené lhůtě, správce daně zcela správně dané odvolání v souladu s § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a odvolací řízení zastavil.

35. Žalobce namítal porušení základních zásad správy daní. Požadoval, aby všechny písemnosti v rámci odvolacího řízení, tedy v rámci 28 dílčích řízení, byly posuzovány ve vzájemné souvislosti. Správce daně v tomto případě nejen že nepřihlédl ke všem skutečnostem, ale ani dostatečně nezjistil skutkový stav. Tím zároveň porušil zásadu legitimního očekávání, jelikož v rámci jedné daňové kontroly bude oproti vůli žalobce projednáno odvolání pouze u části dodatečných platebních výměrů, které jsou jinak svým věcným obsahem totožné, čímž dochází k neodůvodněným rozdílům ve skutkově shodných případech. Ani tuto žalobní námitku soud nepovažuje za důvodnou. Při hodnocení důkazů správce daně skutečně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Zde však bylo třeba objektivně posoudit, zda odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru bylo podáno včas. Lhůta pro podání odvolání v tomto případě činila 30 dnů od doručení dodatečného platebního výměru. Jde o zákonnou, propadnou lhůtu. Při zkoumání včasnosti není prostor pro správní uvážení, správci daně v tomto případě nepřísluší hodnotit, z jakého důvodu – omluvitelného či nikoli – došlo k podání odvolání po stanovené lhůtě. Rozhodující je, kdy bylo odvolání podáno věcně a místně příslušnému správci daně, nikoli proč mu ve stanovené lhůtě podáno nebylo. Jak bylo zmíněno výše, procesním nástrojem pro zhojení opožděnosti je navrácení lhůty v předešlý stav, o čemž bude podrobně pojednáno níže v rámci přezkumu druhé žaloby. Nelze dospět ani k porušení zásady legitimního očekávání. Soud naopak souhlasí s názorem žalovaného, že pokud by správce daně odvolání pro opožděnost nezamítl, vznikly by při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nedůvodné rozdíly, když v jiných případech jsou opožděná odvolání zamítána a odvolací řízení zastavena. Soud tedy došel k tomu, že správce daně ani žalovaný neporušili zásady daňového procesu.
36. Vzhledem k uvedenému neshledal soud námitky uplatněné v žalobě ve věci zastavení odvolacího řízení důvodnými
37. Aby mohl vypořádávat námitky uplatněné v žalobě ve věci navrácení lhůty v předešlý stav, musel se soud nejprve zabývat otázkou přípustnosti dané žaloby, neboť v souladu se závěry vyslovenými např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2018, č.j. 9 As 100/2017-46: „Odmítl-li krajský soud výrokem I. žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2014 pro nepřípustnost dle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s., tj. bez jejího věcného projednání, nemohl již žádným způsobem přihlédnout k námitkám v této žalobě uplatněným.“
38. Soud se tak nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí č. 2 samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví. Podle § 70 písm. b) s. ř. s. ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy. Zdejší soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č.j. 9 As 88/2007-49, v němž je uvedeno, že rozhodnutí o neprominutí zmeškání lhůty k podání odvolání vydané podle §

41 správního řádu je samostatně vyloučeno ze soudního přezkumu a může být správním soudem přezkoumáno v rámci řízení o žalobě proti konečnému rozhodnutí správního orgánu o odvolání, neboť „Dle Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí o neprominutí zmeškání úkonu rozhodnutím podkladovým, které předběžně upravuje poměry svých adresátů ve smyslu shora uvedeného rozhodnutí ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64, 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.“ Na tomto závěru nic nemění ani rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2009, č.j. 2 Afs 186/2006-54, v němž byla vyložena kritéria pro vymezení pojmu rozhodnutí předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. poněkud jinak. Rozšířený senát uzavřel, že „O rozhodnutí předběžné povahy, na které dopadá výlučka podle § 70 písm. b) s. ř. s., se jedná, pokud ve vztahu k rozhodnutí konečnému splňuje kumulativně tři podmínky: časovou, věcnou a osobní. Je tedy vydáno v již zahájeném řízení o vydání rozhodnutí konečného nebo je zákonem stanovena přiměřená lhůta pro zahájení takového řízení a účinky předběžného rozhodnutí musí být omezeny do vykonatelnosti rozhodnutí konečného. Rozhodnutí konečné pak v sobě musí věcně zahrnout vztahy upravené rozhodnutím předběžné povahy a musí být adresováno mj. i subjektu, jemuž bylo určeno rozhodnutí předběžné.“ Tyto závěry byly mj. aplikovány na rozhodnutí o neprominutí zmeškání lhůty k podání odvolání vydané podle § 41 správního řádu v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2009, č.j. 9 As 48/2009-105, v němž soud uvedl, že „Rozhodnutí o neprominutí zmeškání úkonu je rozhodnutím, které naplňuje výše uvedenou časovou, místní i osobní podmínku, z čehož vyplývá, že předmětné rozhodnutí je nutno pokládat za rozhodnutí vyloučené ze soudního přezkumu. Z uvedených důvodů není možno brojit přímo proti rozhodnutí o neprominutí zmeškání úkonu jako rozhodnutí předběžné povahy, ale až proti jeho důsledkům, které jediné mají v posuzované věci právní relevanci.“ Závěry Nejvyššího správního soudu je pak možné vztáhnout i na rozhodnutí o zamítnutí žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav podle § 37 odst. 2 daňového řádu, neboť institut prominutí zmeškání lhůty podle správního řádu je obdobný institutu žádosti o navrácení lhůty podle daňového řádu. Je zapotřebí zdůraznit, že druhá žaloba směřovala výlučně proti rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně, kterým byla zamítnuta žádost žalobce o navrácení lhůty k podání odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru. V daňovém řízení je zpravidla konečným rozhodnutím žalovaného o odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu, které zasahuje do jeho právní sféry. V rámci žaloby proti tomuto finálnímu rozhodnutí dochází k soudnímu přezkumu otázky žádosti o navrácení lhůty, tedy zda bylo namíste povolit žalobci navrácení lhůty v předešlý stav, resp. zda odvolání proti rozhodnutí správce daně bylo skutečně podáno po lhůtě.

39. S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu lze konstatovat, že obecně rozhodnutí o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav podle § 37 daňového řádu bezpochyby naplňuje znaky rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. Uvedené závěry byly vysloveny též v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2019, č.j. 4 Afs 244/2019-85: „Nejvyšší správní soud uzavírá, že vzhledem k výše uvedenému je nutno posuzovat rozhodnutí o žádosti stěžovatele o navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 daňového řádu jakožto úkon předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. Napadl-li tedy stěžovatel v nyní projednávané věci rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání

a bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti stěžovatele o navrácení lhůty k podání odvolání proti platebnímu výměru na úrok z prodlení a rozhodnutí o zřízení zástavního práva, jednalo se ve smyslu § 68 písm. e) a § 70 písm. b) s. ř. s. o žalobu nepřipustnou, kterou bylo nutno podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnout.“ S těmito závěry se ztotožnil i Ústavní soud, když ve svém nálezu ze dne 30. 5. 2017, sp. zn. I. ÚS 1297/17, uvedl: „Nejvyšší správní soud ve své konstantní judikatuře podává jasný návod, jak v situacích, do nichž se stěžovatel dostal, postupovat a která rozhodnutí jsou způsobilá soudního přezkumu a proč. Stěžovateli tedy nebylo zasaženo do jeho práva na soudní ochranu jen tím, že se soudy nezabývaly jeho žalobou s tím, že měl procesně postupovat jinak, tak jak to ve své setrvalé judikatuře správní soudy vyžadují.“ Ačkoli v obecné rovině takové rozhodnutí nepodléhá samostatně soudnímu přezkoumání, je třeba v dané věci vzít v úvahu časový horizont jednotlivých řízení. Žalovaný v daných věcech nepostupoval zcela standardně. Ve většině případů je totiž nejprve rozhodnuto o otázce navrácení lhůty v předešlý stav a až následně odvolací orgán rozhoduje o včasnosti či opožděnosti podaného odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Žalovaný však nejprve rozhodl o odvolání proti rozhodnutí podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu a až následně o odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav. Takový postup sice není zcela standardní, nicméně jej nelze považovat za nezákonný. Následkem je pouze skutečnost, že konečné rozhodnutí o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav nelze bezpochyby označit za předběžné.

40. V nyní řešeném případě se tak nemůže jednat o rozhodnutí vyloučené ze soudního přezkumu, neboť není splněna časová podmínka. Rozhodnutí o odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru totiž předcházelo rozhodnutí o zamítnutí žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav, stejně tak i odvolací řízení proti těmto rozhodnutím byla v pořadí vylučujícím předběžný charakter rozhodnutí o zamítnutí žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav. Vzhledem k uvedenému nelze napadené rozhodnutí č. 2 podřadit pod kompetenční výlukou uvedenou pod § 70 písm. b) s. ř. s a je tedy samostatně přezkoumatelné před správním soudem.
41. Podle § 37 odst. 1 daňového řádu *Osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna požádat správce daně o navrácení lhůty v předešlý stav.* Podle § 37 odst. 2 daňového řádu *Správce daně povolí ze závažného důvodu navrácení lhůty stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně v předešlý stav, pokud před podáním žádosti lhůta již uplynula, a nově stanoví den jejího uplynutí.* Zároveň podle § 37 odst. 3 daňového řádu musí být splněny podmínky, že: *Žádost o navrácení lhůty v předešlý stav musí být podána do 15 dnů ode dne, kdy pominul důvod zmeškání lhůty.*
42. Pro posouzení oprávněnosti žaloby je rozhodné, zda administrativní pochybení žalobce, který nedopatřením odeslal 1 z celkem 28 odvolání jinému správnímu orgánu, lze podřadit pod pojem závažný důvod podle § 37 odst. 2 daňového řádu.
43. Žalobce uvedl, že mu nelze klást k tíži, že odvolání podával poslední den lhůty. S tím soud samozřejmě souhlasí. Daňový řád stanovuje v § 109 odst. 4 třicetidenní lhůtu pro podání odvolání, přičemž je jen na žalobci, zda a kdy odvolání skutečně podá. Pokud však má být odvolání věcně projednáno, musí být podáno příslušnému správci daně nejpozději poslední den této lhůty.
44. Žalobce dále uvedl, že i kdyby podával odvolání první den lhůty, mohlo by dojít ke stejné administrativní chybě. I s tímto tvrzením soud souhlasí, zároveň však podotýká, že následky by byly nicméně s největší pravděpodobností odlišné. Pokud by podání nebylo 30 dní

postoupeno příslušnému orgánu, pak by nemohlo být považováno postoupení za bezodkladné. Samozřejmě vždy záleží na okolnostech konkrétního případu, nicméně takové porušení povinnosti správního orgánu obsažené v § 12 správního řádu by mohlo být závažným důvodem pro navrácení lhůty v předešlý stav. Jde však o čistě spekulativní závěry, které by, kdyby k něčemu takovému skutečně došlo, bylo třeba podrobit přezkumu s ohledem na konkrétní situaci.

45. Dle tvrzení žalobce je administrativní chyba při odesílání takového množství písemností zcela omluvitelným důvodem. V daném případě je však třeba posoudit, zda je důvodem závažným.
46. Dle důvodové zprávy: „*Ustanovení odstavce 2 stanoví podmínku, kterou je nutno naplnit, aby mohlo ze strany správce daně dojít k navrácení lhůty v předešlý stav. Touto podmínkou je obdobně jako u prodloužení lhůty naplnění kritéria závažného důvodu. Z povahy věci by mělo jít především o důvody objektivní, tj. nezaviněné žadatelem o navrácení lhůty v předešlý stav. Konkretizaci těchto závažných důvodů návrh neobsahuje, neboť obecná právní norma nemůže předvídat všechny životní situace, které mohou v této souvislosti nastat. Hlavním kritériem pro posuzování té které žádosti tak bude zejména aplikace základních interpretačních zásad, včetně zaručení rovného přístupu k adresátům veřejné správy. Instrument navrácení lhůty v předešlý stav by měl mít charakter výjimečného nástroje, kterým lze zmírnit dopady některých závažných životních situací. Neměl by tedy sloužit k podpoře osob, které bez existence objektivní překážky zmeškají stanovenou lhůtu a o plnění svých povinností se začnou aktivně zajímat až poté, co jsou v prodlení, resp. po prekluzi příslušného práva.*“
47. K závažným důvodům u žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav podle § 37 daňového řádu se vyjadřuje i komentářová literatura: „*K tomu, aby žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav bylo vyhověno, musí správce daně shledat existenci tzv. závažných důvodů, obdobně jako je tomu u žádosti o prodloužení lhůty (srov. komentář k § 36 odst. 1).*“ Na tomto místě se pak uvádí, že: „*Jde tedy o velmi obecnou kategorii, jejíž posouzení je závislé na právní úvaze (diskreci) správce daně. Obecně lze proto konstatovat, že osoba zúčastněná na správě daní sice má právní nárok na prodloužení lhůty v případě existence závažných důvodů, avšak tento nárok je relativizován tím, že co je a není možné považovat za závažný důvod, posuzuje správce daně podle svého uvážení. Jeho úvaha však musí být náležitě zachycena v odůvodnění rozhodnutí tak, aby bylo patrné, proč shledal, či neshledal daný důvod závažným.*“ (blíže k tomu BAXA, Josef a kol. Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře. ISBN:978-80-7357-564-9 in ASPI).
48. Žalobcem tvrzeným závažným důvodem byla administrativní chyba spočívající v pouhém chybném výběru jedné položky z adresáře v prostředí datové schránky zástupce daňového subjektu. Správce daně náležitě odůvodnil povahu závažného důvodu. Uvedl, že daňové subjekty jsou při projevu vůle povinny dbát lhůt, které právní předpisy stanoví, aby mohl takový projev vůle vyvolat zamýšlené důsledky. Institut navrácení lhůty v předešlý stav má mít charakter pouze výjimečného nástroje, jímž lze zmírnit dopady některých závažných životních situací. Těmi jsou míněny především širší objektivní skutečnosti, nastalé mimo vlastní provádění úkonu, které daňovému subjektu bez jeho vlastního zavinění zabrání úkon včas vůbec vykonat. Omyl způsobený lidským faktorem pak závažnou životní situací bezpochyby není. Chybný výběr z adresáře proto nelze považovat za závažný důvod ve smyslu § 37 odst. 2 daňového řádu. Správce daně i žalovaný tak shodně neshledali závažný důvod v administrativním pochybení žalobce. Soud se s uvedenými názory plně ztotožňuje. Žalobce poukázal spíše na závažné následky, které pro něj z opožděné

podaného odvolání plynou, totiž že jeho odvolání nebude věcně projednáno. Tyto následky však pro posouzení, zda podání bylo učiněno ze závažných důvodů opožděně, nejsou podstatné. Žalobce tak nesprávně směřuje následky a důvody opožděného odvolání.

49. Žalobce rovněž uvedl, že pokud chybu udělá správce daně, prakticky do řízení ve prospěch žalobce nedopadne (např. odešle-li správce daně rozhodnutí do nesprávné datové schránky, neznamená to, že automaticky je rozhodnutí neplatné, správce daně uvedené napraví tím, že jej opětovně pošle správnému daňovému subjektu). Soud k danému tvrzení uvádí, pokud by správce daně chybně odeslal rozhodnutí jinému adresátovi, neběžela by daňovému subjektu žádná lhůta, nemohlo by dané rozhodnutí způsobit vůči daňovému subjektu žádné následky, nemohlo by nabýt právní moci, popřípadě vykonatelnosti. Jediným skutečným následkem by bylo, že na rozhodnutí by se hledělo jako na dosud nedoručené, resp. ani neodeslané. Tytéž následky pak má chybné odeslání odvolání daňového subjektu, který jej podal nepřislušnému správnímu orgánu. Chybné odeslání nezpůsobilo neplatnost daného odvolání, pouze se na něj hledělo, jako by učiněno, resp. odesláno nebylo, dokud nebylo postoupeno příslušnému správci daně. Právní následky chybného odeslání rozhodnutí i odvolání tak jsou v podstatě obdobné; dokud nedojde k nápravě, na písemnosti se hledí, jako by odeslány vůbec nebyly.
50. Ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2013, č.j. 9 As 172/2012-32, soud zároveň upozornil, že *„Za podstatnou zdejší soud považuje skutečnost, že stěžovatelka byla v prvostupňovém rozhodnutí řádně poučena o tom, u kterého správního orgánu je možno podat proti tomuto rozhodnutí odvolání. Reflektovala-li by totiž stěžovatelka, navíc zastoupená advokátem, jakožto osobou práva znalou, poučení správního orgánu, její odvolání mohlo být podáno včas. Pokud stěžovatelka i přes poskytnuté poučení podala své odvolání u nepřislušného orgánu, vystavila se sama nebezpečí, že takové odvolání nemusí být příslušnému orgánu postoupeno v odvolací lhůtě (k tomu srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 392/02, dostupné z <http://nalus.usoud.cz>). Důvody, pro které bylo nutno stěžovatelčino odvolání zamítnout jako opožděné, tak v nynějším případě lze spatřovat především na straně stěžovatelky, nikoli na straně správních orgánů.“* Ačkoli v nyní řešeném případě žalobce nezaslal odvolání jinému správnímu orgánu cíleně, nýbrž, jak sám uvádí, administrativní chybou, lze uvedené závěry vztáhnout i na nyní řešený případ, neboť i zde byl žalobce řádně poučen a důvody podání odvolání u nesprávného správního orgánu byly výlučně na straně žalobce, který svým chováním nedostál zásadě, podle které si má každý střežit svá práva a nepočínal si s dostatečnou bdělostí a obezřetností.
51. Soud souhlasí s tím, že každý se může dopustit administrativní chyby, nicméně je třeba za své jednání nést následky, které v tomto případě znamenaly opožděnost podaného odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru. Soud tak nepřisvědčil ani poslední žalobní námitce, totiž že uvedený postup správce daně je striktně formalistický, není správný a spravedlivý.
52. Lze tak uzavřít, že správce daně postupoval správně, když odvolání žalobce proti Dodatečnému platebnímu výměru vyhodnotil jako opožděné, a proto je v souladu s § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a odvolací řízení zastavil. Jelikož nebyla splněna podmínka stanovená v § 37 odst. 2 daňového řádu, totiž že k opožděnému doručení odvolání, resp. jeho odeslání do datové schránky příslušného správce daně, došlo ze závažných důvodů, nemohl správce daně žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav vyhovět. Ani žalovaný nepochybil, když obě odvolání žalobce zamítl a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil. V mezích žalobních bodů soud neshledal ani žádná pochybení

procesní, která by mohla mít na zákonnost napadených rozhodnutí vliv.

Rozhodnutí soudu

53. Jelikož žaloby nebyly shledány důvodnými, soud je podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

54. Jelikož žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, nárok na náhradu nákladů řízení neuplatnil, bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 10. června 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu

