



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Ing. O. V.**, zastoupený Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2016, č. j. 8670/16/5200-10424-711507, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 26. 5. 2016, č. j. 30 Af 50/2016 - 9,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Usnesením ze dne 26. 5. 2016, č. j. 30 Af 50/2016 - 9, krajský soud odmítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2016, č. j. 8670/16/5200-10424-711507, jímž bylo k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště ve Slavkově u Brna (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 7. 2015, č. j. 3004412/15/3016-50523-708699, tak, že „žádost daňového subjektu o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 zaevidovaná správcem daně dne 30. 6. 2015 pod č. j. 2981959/15/3016-50523-708699, se podle § 36 odst. 4 daňového řádu zamítá“.

[2] V odůvodnění rozsudku se krajský soud nejprve zabýval tím, zda jsou splněny podmínky řízení, za nichž může ve věci jednat. Řešil tedy i otázkou přípustnosti podaného

žalobního návrhu. V této souvislosti krajský soud poukázal na tzv. kompetenční výluky upravenou v § 70 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), kdy jsou ze soudního přezkumu vyloučeny mimo jiné úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem [§ 70 písm. c) s. ř. s.]. Žaloba napadající rozhodnutí, které spadá právě pod kompetenční výluky, je tedy ve smyslu § 68 písm. e) s. ř. s. nepřipustná, a soud ji podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítne. Krajský soud dále konstatoval, že ačkoliv soudní řád správní blíže nespecifikuje, co se rozumí pod pojmem „úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení“, soudní praxe se ustálila na výkladu, že se jedná o úkony, jimiž se správní orgán nedotkl přímo těch práv účastníka, která zakládá hmotné právo. K tomu krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 4 As 48/2008 – 23.

[3] Krajský soud poté zrekapituloval, že v posuzovaném případě žalobce napadl žalobou rozhodnutí týkající se jeho žádosti o prodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve smyslu § 36 odst. 4 daňového řádu. Podle názoru krajského soudu se tak v daném případě jedná o procesní rozhodnutí, které samo o sobě nikterak nezasahuje do právní sféry žalobce ani do jeho hmotných práv. Rozhodnutím, které může negativně zasáhnout do právní sféry žalobce, bude až případně vydaný platební výměr o povinnosti žalobce zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy v řízení proti tomuto rozhodnutí bude nutné zkoumat, zda u žalobce byly dány důvody pro prodloužení lhůty, či nikoli. Až v žalobě proti takto vydanému rozhodnutí tedy žalobce bude moci namítat veškeré své námítky směřující též proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Právo žalobce na soudní ochranu a přístup k soudu tak bude tímto způsobem dostatečně zajištěno. V dané věci tedy žaloba směřuje proti procesnímu rozhodnutí, kterým se toliko upravuje vedení řízení a které je z tohoto důvodu vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. c) s. ř. s.

II. Kasační stížnost žalobce a stanovisko žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti tomuto usnesení podal v zákonné lhůtě kasační stížnost opřenou o § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[5] V kasační stížnosti stěžovatel nejprve obsáhle zrekapituloval odůvodnění usnesení krajského soudu, přičemž uvedl, že s tímto nelze souhlasit. Podle názoru stěžovatele je nepochybné, že pokuta ve smyslu § 250 daňového řádu za pozdě podané daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 bude uložena. Plná moc, na základě které stěžovatel zmocnil Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, ke zpracování a podání předmětného daňového přiznání, totiž byla dne 31. 3. 2015 podána u Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně, tj. u místně nepřislušného správce daně, přičemž do dispozice místně příslušného správce daně se dostala v důsledku postoupení až dne 7. 4. 2015, tedy po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání daňového přiznání.

[6] Podle názoru stěžovatele tedy napadené rozhodnutí, jímž byla zamítnuta jeho žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob

pokračování

za zdaňovací období roku 2014, znamená, že předmětné daňové přiznání je podáno opožděně, a tím pádem bude uložena pokuta podle § 250 daňového řádu. Uložení této pokuty pak dojde k zásahu do právní sféry žalobce a do jeho hmotných práv.

[7] Rozhodnutím, které negativně zasáhne do právní sféry stěžovatele, tak jistě bude případný platební výměr o povinnosti žalobce zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu, avšak tento platební výměr bude vydán právě v důsledku neprodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014. Stěžovatel proto namítl, že i napadené rozhodnutí bude tím, které negativně zasáhne do jeho právní sféry.

[8] Z uvedených důvodů pak stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[11] Podle § 36 odst. 4 daňového řádu správce daně může na žádost daňového subjektu nebo z vlastního podnětu prodloužit až o 3 měsíce lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud předmět daně tvoří i příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, může správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

[12] Ve smyslu § 70 písm. a) s. ř. s. jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.

[13] V daném případě je podstatné, že stěžovatel podanou žalobou napadl rozhodnutí, jímž byla zamítnuta jeho žádost o prodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 podle shora citovaného ustanovení.

[14] Aby mohlo být rozhodnutí, jímž byla zamítnuta žádost stěžovatele ve smyslu § 36 odst. 4 daňového řádu o prodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, podrobena soudnímu přezkumu, muselo by především jít o rozhodnutí, které je samo o sobě způsobilé zasáhnout do práv jednotlivce.

[15] Jakkoliv je tedy v řízení o žádosti o prodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve smyslu § 36 odst. 4 daňového řádu s definitivní platností rozhodnuto o tom, zda

předmětná zákonná lhůta v konkrétním případě bude či nebude prodloužena, nemá samotné vyhovující či zamítavé rozhodnutí o této žádosti žádné přímé dopady do práv účastníka. V této souvislosti pak lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2013, č. j. 8 As 8/2011 – 66, v němž rozšířený senát vyslovil závěr analogicky aplikovatelný i pro danou věc, a sice že *„[s]amostatný soudní přezkum by byl zcela na místě v těch situacích, kdy na rozhodnutí o výjimce nenavazuje žádný další úkon správního orgánu, který by byl podroben soudní kontrole.“*

[16] V nyní řešeném případě však bude na rozhodnutí ve věci žádosti o prodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve smyslu § 36 odst. 4 daňového řádu navazovat případně vydaný platební výměr o povinnosti stěžovatele zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu. Právě takovýto platební výměr teprve negativně zasáhne do právní sféry stěžovatele, jak správně vyhodnotil krajský soud v napadeném usnesení. Rozhodnutím, jímž byla zamítnuta žádost stěžovatele o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve smyslu § 36 odst. 4 daňového řádu, tak nedochází ke konečnému zásahu do jeho práv. Teprve výsledek „hlavního“ řízení, pro jehož účely stěžovatel o prodloužení zákonné lhůty usiluje, je totiž způsobilý skutečného (kvalifikovaného) zkrácení jeho práv jako účastníka řízení.

[17] Skutečnost, že o žádosti o prodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob může být samostatně rozhodováno, přičemž procesním vyústěním je za této situace vydání formálního rozhodnutí se všemi náležitostmi uvedenými v § 101 daňového řádu, však ničeho nemění na tom, že z materiálního hlediska jde o rozhodnutí, které je přezkoumatelné soudem až v řízení o žalobě proti konečnému rozhodnutí ve věci, tj. platebnímu výměru. Zásadní a rozhodující pro případný zásah do stěžovatelových práv je tedy až případně vydaný platební výměr o povinnosti stěžovatele zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu.

[18] Samotné zamítnutí žádosti o prodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob tak nemá povahu rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., jelikož samo o sobě není zásahem do práv či povinností stěžovatele. Soudní přezkum je v souladu s čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod umožněn až v rámci konečného rozhodnutí dle § 75 odst. 2 s. ř. s. Jakkoliv totiž nelze brojit přímo proti rozhodnutí o neprodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání, zcela nepochybně lze brojit proti jeho důsledkům v rámci soudního přezkumu konečného rozhodnutí, v projednávané věci v rámci soudního přezkumu platebního výměru.

[19] V tomto kontextu pak Nejvyšší správní soud koriguje závěry krajského soudu, který vyhodnotil, že *„žaloba směřuje proti procesnímu rozhodnutí, kterým se toliko upravuje vedení řízení a které je z tohoto důvodu vyloučeno ze soudního přezkumu dle § 70 písm. c) s. ř. s.“* Jak již bylo shora uvedeno, rozhodnutí, jímž byla zamítnuta žádost stěžovatele o prodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve smyslu § 36 odst. 4 daňového řádu, není samostatně přezkoumatelným rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Žaloba tedy měla být odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. Dílčí nesprávný

pokračování

závěr krajského soudu, dle kterého bylo předmětné rozhodnutí vyloučeno ze samostatného soudního přezkumu ve smyslu § 70 odst. c) s. ř. s., však není pochybením, které by mělo vliv na zákonnost jím vydaného usnesení, a tudíž ho bylo možné zkorigovat v odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[20] Nejvyšší správní soud v kontextu řešeného případu upozorňuje na skutečnost, že uvedl-li žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že je mu existence rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015 – 35, známa, avšak toto považuje za „*ojedinělé soudní rozhodnutí, v důsledku čehož odvolací orgán setrvává při posuzování předmětné plné moci na dosavadní správní praxi, tj. že plná moc musí být ve lhůtě pro podání daňového přiznání uplatněna u místně příslušného správce daně*“, pak se jedná o konstatování zcela nepřipadné. Z povahy a postavení Nejvyššího správního soudu (viz zejm. § 12 odst. 1 a § 17 odst. 1 s. ř. s.) plyne, že právní názory vyslovené v jeho rozhodnutích mají být zásadním vodítkem pro správní orgány i instančně podřízené správní soudy v obdobných věcech; takový právní názor je navíc závazný v jiných obdobných případech i pro samotný Nejvyšší správní soud a lze jej v jeho precedenčním účinku zvrátit jen rozhodnutím rozšířeného senátu či rozhodnutími „*nadřízených*“ soudních orgánů (Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr EU). Citovaný rozsudek č. j. 4 Afs 68/2015 – 35 rozhodnou právní otázku důkladně rozebírá a podrobně a konzistentně argumentuje, proč dává přednost v něm popsanému řešení této otázky. Předmětem případu, který Nejvyšší správní soud řešil ve shora odkazovaném rozsudku, bylo posouzení, zda stěžovatel stihl uplatnit plnou moc u správce daně v příslušné lhůtě tak, aby došlo k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že včasnost uplatnění plné moci udělené daňovému poradci pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 2 daňového řádu se posuzuje i podle pravidel zachování lhůt v § 35 daňového řádu. V žádném případě pak nelze souhlasit s citovaným tvrzením žalovaného, že se jedná o „*ojedinělé soudní rozhodnutí*“, které nic nemění na jeho „*zaběhlé*“ správní praxi. Naopak je nutné, aby orgány finanční správy ve své správní praxi, tj. i v rámci dalšího řízení v nyní projednávané věci, postupovaly právě v souladu se závěrem plynoucím ze zmíněného rozsudku. Je proto namístě, aby orgány daňové správy právní názor v uvedeném rozsudku reflektovaly, a aby jej i respektovaly, ledaže by snesly vůči argumentům v něm uvedeným vskutku závažné protiargumenty, které dosud nebyly Nejvyšším správním soudem vzaty v úvahu. Nic takového však z dosavadních vyjádření správců daně patrné není. Respektování právního názoru v rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015 – 35 se musí adekvátně projevit v rozhodovací činnosti správce daně jednak tím, že v jiných obdobných případech bude správce daně postupovat podle tohoto právního názoru. Dále pak tím, že pokud tak v minulosti správce daně nečinil a dosud lze zjednat nápravu, je namístě tak učinit, typicky cestou zrušení rozhodnutí, jež jsou s uvedeným právním názorem v rozporu, pomocí dozorčích prostředků. Dozorčím prostředkem lze napravit i nezákonnost rozhodnutí správce daně, které není „*rozhodnutím*“ ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. či které jím sice je, avšak není samostatně soudně přezkoumatelné. Bude-li ostatně v rámci soudního přezkumu konečného rozhodnutí zjištěno, že úkon správního orgánu samostatně soudně nepřezkoumatelný, jenž je v určitém ohledu aktem pro konečné rozhodnutí podkladovým (viz již zmíněný § 75 odst. 2 s. ř. s.), trpí nezákonností, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí konečného, je to nutným a dostatečným důvodem pro zrušení konečného

rozhodnutí pro nezákonnost, se všemi s tím spojenými důsledky pro správce daně i pro nezákonným rozhodnutím postiženého jednotlivce.

[21] Na závěr Nejvyšší správní soud podotýká, že na právním hodnocení posuzovaného případu nic nemění ani skutečnost, že ve smyslu § 36 odst. 6 daňového řádu nebylo možné proti rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty uplatnit opravné prostředky, a to přesto, že správce daně v poučení svého rozhodnutí ze dne 13. 7. 2015, č. j. 3004412/15/3016-50523-708699, podání odvolání ve lhůtě do 30 dnů ode dne jeho doručení nesprávně připustil. Stěžovatel pak možnosti odvolání využil a o tomto bylo následně rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím. V podobném případě zaujal Ústavní soud v nálezu ze dne 31. 1. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3476/11, jímž zrušil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2011, č. j. 7 Ans 3/2011 - 118, právní názor, z něhož plyne, že orgány veřejné moci mají při posuzování toho, zda určitý procesní prostředek ochrany práva byl podán řádně a včas, povinnost respektovat princip důvěry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci, normativně vyjádřený v principu právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky. To mj. znamená, že účastník řízení nesmí být na újmu, pokud při využití takového prostředku proti rozhodnutí orgánu veřejné moci postupoval v dobré víře ve správnost v něm obsaženého nesprávného poučení. Pokud byl přitom účastník řízení tímto způsobem poučen o možnosti podat proti rozhodnutí správního orgánu opravný prostředek, jenž ze zákona nebyl v dané věci objektivně přípustný, nelze mu přičíst k tíži, že za rozhodující skutečnost pro počátek běhu lhůty pro podání správní žaloby považoval až doručení sdělení o vyřízení tohoto opravného prostředku.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a Odvolacímu finančnímu ředitelství, které by jako procesně úspěšný účastník řízení o kasační stížnosti na jejich náhradu zásadně mělo právo, žádné náklady s tímto řízením nevznikly, a proto mu jejich náhradu soud nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. listopadu 2016

JUDr. Karel Šimka

pokračování

2 Afs 165/2016 - 29

předseda senátu