



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Olpen Corporation, s. r. o.**, se sídlem V Zátíší 810/1, Ostrava, zastoupena Mgr. Elenou Pospíšilovou, advokátkou se sídlem Dolní náměstí 112/26, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2018, č. j. 28205/18/5100-41451-711055, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 10. 2019, č. j. 25 Af 40/2018 – 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh daňového řízení

[1] Žalobkyně podala odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015. Správce daně však podané odvolání zamítl a zastavil odvolací řízení, neboť odvolání vyhodnotil jako opožděné dle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí správce daně nepodala odvolání.

[2] Žalobkyně dne 15. 6. 2017 podala žádost o navrácení lhůty v předešlý stav. V žádosti uvedla, že se její jednatel dne 17. 4. 2017 podrobil lékařskému zubnímu zákroku u společnosti perfect teeth s.r.o. Léčba byla ukončena až dne 26. 5. 2017. Správce daně u České průmyslové pojišťovny ověřil, zda společnost perfect teeth s.r.o. vykazala u pojištěnce (jednatele žalobkyně) v měsíci květnu zdravotní výkony. Pojišťovna správci daně sdělila, že žádné výkony vykazány nebyly. Správce daně žádost o navrácení lhůty v předešlý stav zamítl. Zdravotní omezení jednatele nebylo takového charakteru, že by zapříčinilo nemožnost podat odvolání. Ze strany jednatele nebylo ani žádáno o vystavení „neschopenky“. Žalobkyně se navíc mohla nechat zastoupit, odvolání bylo podáno den po zákonné lhůtě k jeho podání (20. 4. 2017), ačkoliv léčba jednatele v té době stále trvala.

[3] Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl. Tvrzení žalobkyně vyhodnotil jako nevěrohodné. Lékařská zpráva byla vyhotovena až dne 1. 6. 2017 a nebyly vykazány žádné zdravotní výkony. Odvolání mohlo být podáno např. zvoleným zástupcem či dříve (tvrzená zdravotní indispozice jednatele trvala poslední 3 dny lhůty pro podání odvolání).

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu.

[5] Krajský soud žalobu odmítl. Vycházel ze závěrů rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 9 As 88/2007 – 49, č. 1881/2009 Sb. NSS, a zejména ze dne 22. 2. 2017, č. j. 5 Afs 136/2016 – 36. Z druhého z citovaných rozsudků citoval krajský soud následující: „*V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 9 As 88/2007 – 49, tak lze konstatovat, že rozhodnutí o žádosti stěžovatele o navrácení lhůty k podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům má charakter rozhodnutí předběžného, neboť konečné důsledky představující zásah do právní sféry stěžovatele ve smyslu § 65 s. ř. s. by konstituovaly až výroky rozhodnutí o jeho případných odvoláních proti rozhodnutím správce daně o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacích řízení. Ve vztahu k těmto konečným rozhodnutím by z povahy věci byla rozhodnutí o žádosti stěžovatele o navrácení odvolací lhůty předběžné povahy. Případná pro stěžovatele negativní konečná rozhodnutí by posléze mohl stěžovatel napadnout žalobou (žalobami) u správního soudu. Z obsahu správního spisu, který byl zdejšímu soudu předložen, ovšem nevyplývá, že by stěžovatel odvolání proti rozhodnutím správce daně o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacích řízení podal, což stěžovatel ani netvrdí. Nepodal-li ovšem stěžovatel proti rozhodnutím správce daně o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacích řízení odvolání, ač mu v tom nic nebránilo, nemůže se nyní dovolávat toho, že uvedená rozhodnutí nabyla právní moci, neboť se tak stalo výhradně v důsledku jeho jednání – nepodání odvolání. Na závěru, že také v nyní projednávané věci rozhodnutí o žádosti o navrácení lhůty má charakter rozhodnutí předběžného, proto uvedené nemůže mít vliv. Na uvedených závěrech nic nemění ani rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2015, č. j. 5 Af 41/2012 – 49, který představuje pouze ojedinělý odklon od konstantní judikatury správních soudů, jak již byla rozvedena.*“ Dospěl tak k závěru, že rozhodnutí o žádosti žalobkyně o navrácení lhůty k podání odvolání proti platebnímu výměru je nutné považovat za rozhodnutí předběžné povahy. Žalobkyně nevyužila opravného prostředku proti rozhodnutí prvostupňového správce daně o zastavení odvolacího řízení a zamítnutí odvolání pro opožděnost dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[7] Rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru a zastavení řízení bylo stěžovatelce doručeno dne 12. 5. 2017. Žádost podala o měsíc později (12. 6. 2017; správcí daně byla žádost doručena dne 15. 6. 2017). Žádost nebyla podána v odvolacím řízení, ale až po právní moci odvoláním napadeného rozhodnutí o stanovení daně. Stěžovatelka tak, na rozdíl od řízení v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 9 As 88/2007 – 49, neměla možnost obrátit se na soud až po rozhodnutí o odvolání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2011, č. j. 1 Afs 35/2011 – 135). O žalobě proti odvolání proti rozhodnutí o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav meritorně rozhodoval již Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 20. 11. 2015, č. j. 5 Af 41/2012 – 49. Dále odkázala na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2010, č. j. 2 Afs 138/2009 – 68. Rozhodnutí o navrácení lhůty nebylo vydáno v odvolacím řízení, proto se nejedná o rozhodnutí předběžné povahy.

[8] Pokud by soud obecně vyloučil ze soudního přezkumu žádost o navrácení lhůty, znamenalo by to, že stěžovatelka by musela postupovat nelogicky, neboť by měla „prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí o odvolání žalovat rozhodnutí o zamítnutí žádosti o navrácení lhůty v předešlý čas.“

[9] Zmeškání lhůty je pro stěžovatelku s ohledem na částku doměřené daně likvidační.

[10] Pro výše uvedené navrhuje stěžovatelka rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na závěry rozsudku č. j. 5 Afs 136/2016 – 36 a zdůraznil, že stěžovatelka nepodala proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání a zastavení řízení odvolání. Jednalo se o rozhodnutí prvostupňového správce daně a v řízení o stanovení daně proto nenastaly tvrzené konečné důsledky.

[12] Ke stěžovatelkou zmiňovaným rozhodnutím žalovaný uvádí, že rozsudek č. j. 1 Afs 35/2011 – 135 řešil problematiku žádosti o prodloužení lhůty k podání odvolání podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Soud v této věci uvedl, že úkon předběžné povahy, který je podle § 70 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) vyloučen ze soudního přezkoumání, musí splňovat podmínku časovou, věcnou a osobní. Tyto podmínky v případě stěžovatelky splněny byly. Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 5 Af 41/2012 – 49 není na stěžovatelův případ přílehlavý, neboť je jím řešena problematika zastavení řízení o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav prvostupňovým správcem daně podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Obdobné platí pro rozsudek č. j. 2 Afs 138/2009 – 68, který v rámci celního řízení řeší možnost prodloužit lhůtu pro podání žádosti o vrácení nebo prominutí cla pro potřeby Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství. Z těchto případů nelze

dovodit, že v případě stěžovatelky se nejedná o rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) soudního řádu správního.

[13] Otázka, zda je či není doměřená daň likvidační, nemůže být předmětem řízení v otázce přípustnosti žaloby, jde totiž již o věcné posouzení věci.

[14] Žalovaný se tak plně ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je včasná, přípustná a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátkou. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Krajský soud v projednávané věci vyšel ze závěrů rozsudku č. j. 5 Afs 136/2016 – 36 (potvrzeného usnesením Ústavního soudu ze dne 30. 5. 2017, sp. zn. I. ÚS 1297/2017), který se ve svém odůvodnění beze zbytku vypořádal se všemi kasačními námitkami vznesenými stěžovatelkou. Soud proto odkazuje na závěry rozsudku č. j. 5 Afs 136/2016 – 36, podle kterého:

„O navrácení odvolací lhůty stěžovatel požádal dne 14. 5. 2015 ve vztahu k odvoláním proti dodatečným platebním výměrům, a to v době, kdy již tato odvolání, byť opožděně, byla podána (z tohoto důvodu se není třeba blíže zabývat otázkou, zda i v případě žádosti o navrácení lhůty podle § 37 daňového řádu musí být spolu se žádostí podán i zmeškaný úkon) a bylo o nich správcem daně dne 4. 5. 2015 rozhodnuto tak, že byla zamítnuta a odvolací řízení byla zastavena. V této souvislosti je ovšem nutné zdůraznit, že rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacích řízení jsou prvostupňovými rozhodnutími správce daně, proti nimž bylo možno podat odvolání, o čemž byl stěžovatel v uvedených rozhodnutích řádně poučen.

Konečnými rozhodnutími by tak byla až rozhodnutí o případných odvoláních stěžovatele proti rozhodnutím správce daně o zamítnutí jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacích řízení; z povahy věci by v těchto odvoláních mohl relevantně stěžovatel zejména namítat, že odvolání byla podána včas. Pro uvedená konečná rozhodnutí by tedy bylo podstatné vyřešení předběžné otázky, zda stěžovatelově žádosti o navrácení lhůty k podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo vyhověno či nikoli.

V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 9 As 88/2007 – 49, tak lze konstatovat, že rozhodnutí o žádosti stěžovatele o navrácení lhůty k podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům má charakter rozhodnutí předběžného, neboť konečné důsledky představující zásah do právní sféry stěžovatele ve smyslu § 65 s. ř. s. by konstituovaly až výroky rozhodnutí o jeho případných odvoláních proti rozhodnutím správce daně o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacích řízení. Ve vztahu k těmto konečným rozhodnutím by z povahy věci byla rozhodnutí o žádosti stěžovatele o navrácení odvolací lhůty předběžné povahy. Případná pro stěžovatele negativní konečná rozhodnutí by posléze mohl stěžovatel napadnout žalobou (žalobami) u správního soudu.

Z obsahu správního spisu, který byl zdejšímu soudu předložen, ovšem nevyplývá, že by stěžovatel odvolání proti rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacích řízení podal, což stěžovatel ani netvrdí. Nepodal-li ovšem stěžovatel proti rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacích řízení odvolání, ač mu v tom nic nebránilo, nemůže se nyní dovolávat toho, že uvedená rozhodnutí nabyla právní moci, neboť se tak stalo výhradně v důsledku jeho jednání – nepodání odvolání. Na závěru, že také v nyní projednávané věci rozhodnutí o žádosti o navrácení lhůty má charakter rozhodnutí předběžného, proto uvedené nemůže mít vliv.

Na uvedených závěrech nic nemění ani rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2015, č. j. 5 Af 41/2012 – 49, který představuje pouze ojedinělý odklon od konstantní judikatury správních soudů, jak již byla rozvedena. Z výše uvedeného plyne také nedůvodnost argumentace stěžovatele o údajném neefektivním postupu, při němž by musel při podání žádosti o navrácení odvolací lhůty současně podat žalobu proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro opožděnost a zastavení odvolacího řízení. Proti těmto rozhodnutím jako rozhodnutím prvního stupně mohl stěžovatel podat odvolání a teprve rozhodnutí o jeho (nepodaných) odvoláních by mohl napadnout žalobou. Přílehlavé nejsou ani odkazy stěžovatele na rozsudky Nejvyššího správního soudu, neboť v případě řešeném v rozsudku zdejšího soudu ze dne 30. 4. 2010, č. j. 2 Afs 138/2009 - 68, daňový subjekt o prodloužení lhůty nebo její navrácení vůbec nepožádal a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2011, č. j. 1 Afs 35/2011 – 135, vyplývá právní věta: „Rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti daňového subjektu o prodloužení lhůty k podání odvolání (§ 14 odst. 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), je rozhodnutím předběžné povahy a je vyloučeno ze soudního přezkumu podle § 70 písm. b) s. ř. s.“ Posledně uvedený rozsudek tedy jen potvrzuje již uvedené závěry.

Nelze se ztotožnit ani s námitkou, že v jiných věcech, které se týkaly problematiky navrácení lhůty podle § 41 správního řádu, se soudy zabývaly meritem věci a neodmítaly žaloby z důvodu, že se jedná o úkon předběžné povahy. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 7. 2008, č. j. 9 As 88/2007 – 49, dovodil, že rozhodnutí o neprominutí zmeškání lhůty k podání odvolání vydané dle § 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. Je skutečností, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2011, č. j. 8 As 9/2011 – 28, rozhodnutí, jímž nebylo prominuto zmeškání lhůty k podání odporu proti příkazu dle § 87 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, vydané dle § 41 správního řádu je úkonem správního orgánu, který dle § 65 odst. 1 s. ř. s. podléhá soudnímu přezkumu. Uvedený rozsudek ovšem nelze na nyní projednávanou věc aplikovat, neboť se týká zcela jiného druhu řízení. O uvedeném odporu proti příkazu se žádné řízení nevede, ale jen nastanou či v případě opožděného odporu nenastanou jeho účinky (zrušení příkazu). V případě, že správní orgán neprominul zmeškání podání odporu, zůstává nastolen stav, kdy existuje pravomocný a vykonatelný příkaz. Usnesení, jímž nebylo prominuto zmeškání lhůty k podání odporu proti příkazu, proto nelze označit jako podkladové, neboť není zákonem vytvořený předpoklad, že po něm bude následovat další „konečné“ rozhodnutí o zmeškaném úkonu. V této souvislosti je také třeba zdůraznit, že ze závěrů Nejvyššího správního soudu uvedených v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 3 As 248/2015 – 22, plyne: „Rozhodnutí o prominutí zmeškání lhůty podle § 41 odst. 6 správního řádu není v obecné rovině rozhodnutím s atributy podle § 65 odst. 1 s. ř. s. a nepodléhá tedy samostatně soudnímu přezkoumání. V dané věci je však třeba vzít v úvahu i specifické okolnosti projednávaného případu. Je zřejmé, že pokud by účastník řízení podával žádost např. o prominutí zmeškání úkonu odvolání, bylo by zamítnutí žádosti spojeno i se zamítnutím souběžně podaného odvolání pro opožděnost podle § 92 správního řádu, takže by bylo možné podat správní žalobu proti tomuto rozhodnutí a v ní namítat nezákonnost podkladového usnesení o zamítnutí žádosti o

prominutí zmeškání úkonu. Zde se ovšem žádost o prominutí zmeškání úkonu vztahovala k odporu, o němž správní orgán následně nerozhoduje, ale již samotným podáním odporu se vydaný příkaz ruší (viz § 150 odst. 3 správního řádu, případně § 87 odst. 4 zákona o přestupcích). Rozhodnutí o žádosti o prominutí zmeškání úkonu tak má v takovém případě přímý dopad do hmotných práv účastníka, neboť v závislosti na výsledku rozhodnutí o žádosti buď existuje pravomocný příkaz o uložení sankce, nebo v důsledku podaného odporu ještě není o uložení povinnosti rozhodnuto. Jedině v tomto specifickém a výjimečném případě lze tedy usnesení o žádosti o prominutí zmeškání úkonu podle § 41 odst. 6 správního řádu považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., kdy následné rozhodnutí o odvolání je přímo přezkoumatelné v řízení o žalobě. Stěžovatel se tedy mylí, pokud v nyní posuzované věci dovozuje, že správní soudy při rozhodování obdobných věcí rozhodují odlišně. Napadl-li tedy stěžovatel v nyní projednávané věci rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně, kterým byla zamítnuta žádost stěžovatele o navrácení lhůty k podání odvolání proti dodatečným platovým výměrům, jedná se ve smyslu § 68 písm. e) a § 70 písm. b) s. ř. s. o žalobu nepřípustnou, kterou je nutno podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnout.

Nerozhodoval-li pak krajský soud ve věci samé, ale odmítl-li správně žalobu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nemohl se ani Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti konkrétně zabývat kasačními námitkami, které se týkaly posouzení důvodnosti žádosti o navrácení lhůty, tj. zejména tím, zda žádost byla důvodná, zda nepovolení navrácení lhůty zmeškané o jeden den znamená porušení práva na spravedlivý proces a nedodržení cíle správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně a zda byla DPH správcem daně doměřena oprávněně.“

[18] Nejvyšší správní soud se v nyní posuzované věci nemá důvodu odchýlit od svých dřívějších závěrů. V projednávané věci stěžovatelka také nepodala odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí o zamítnutí odvolání a zastavení řízení o stanovení daně. Stěžovatelka byla navíc s výše citovaným rozsudkem seznámena, přesto jsou její kasační námitky faktickým přepisem námitek vznesených v řízení sp. zn. 5 Afs 136/2016 a nereagují tak na závěry citovaného rozsudku.

[19] Pro výše uvedené soud v projednávané věci nemohl přezkoumat věcné důvody (likvidační charakter) v řízení o navrácení lhůty v předešlý stav, ale toliko přípustnost či nepřípustnost podané žaloby, resp. závěry krajského soudu k této otázce.

[20] Žaloba byla v projednávané věci nepřípustná a rozsudek krajského soudu tak plně obstojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů uzavírá, že kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s., posoudil jako nedůvodnou a zamítl ji.

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady běžné administrativní činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. května 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu