



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: J. V., zastoupený JUDr. Michaelou Volnou, advokátkou, sídlem Práčská 3315/8e, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. prosince 2019 č. j. 49941/19/5100-41451-711055, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. května 2020 č. j. 22 Af 9/2020 - 28,

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. května 2020 č. j. 22 Af 9/2020 - 28 **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 24. března 2017 dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011 a 2013. Dodatečné platební výměry byly doručeny tehdejší zástupkyni žalobce dne 27. března 2017.

[2] Dne 3. května 2017 podal žalobce proti dodatečným platebním výměrům blanketní odvolání. Správce daně odvolání rozhodnutími ze dne 16. května 2017 zamítl pro opožděnost a zároveň zastavil odvolací řízení.

[3] Dne 17. května 2017 zaslal žalobce správci daně další blanketní odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zároveň požádal o navrácení lhůty pro podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům v předešlý stav. Blanketní odvolání odůvodnil žalobce podáními ze dne 24. května 2017.

[4] Správce daně i žalovaný původně považovali žádosti žalobce o navrácení lhůty v předešlý stav za odvolání proti rozhodnutím správce daně ze dne 16. května 2017 o zamítnutí prvních odvolání žalobce a zastavení odvolacího řízení. Žalovaný tato odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 29. listopadu 2017 č. j. 50182/17/5200-10421-709857.

[5] Posledně uvedené rozhodnutí však zrušil Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 20. prosince 2018 č. j. 22 Af 4/2018 - 48. Vytkl žalovanému, že podání žalobce ze dne 17. května 2017 posoudil výhradně jako odvolání proti rozhodnutím o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům, aniž předtím rozhodl o žádostech o navrácení lhůty v předešlý stav. Dle názoru krajského soudu totiž podání ze dne 17. května 2017 tuto žádost obsahovala. Krajský soud nevyloučil, že obsahem tohoto podání mohlo být i odvolání proti rozhodnutím správce daně ze dne 16. května 2017, avšak v takovém případě měl žalovaný nejprve rozhodnout o žádosti o navrácení lhůty a teprve potom o odvolání.

[6] Správce daně rozhodnutím ze dne 13. června 2019 č. j. 2642773/19/3200-11450-807169 zamítl žádosti žalobce o navrácení lhůty v předešlý stav. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti výroku tohoto rozsudku.

[7] Usnesením označeným v návěti výroku tohoto rozsudku krajský soud odmítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ve věci navrácení lhůty v předešlý stav, neboť je vyhodnotil jako rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), které je ze soudního přezkumu vyloučeno.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[8] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že měl krajský soud přihlídnout ke kontextu postupu správce daně, který považuje rozhodnutí o zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení za konečné, přičemž stěžovatel toto rozhodnutí napadl společně s rozhodnutím ve věci navrácení lhůty. Krajský soud se odmítl zabývat nepřehlednou zmatečností jednání správce daně. Stěžovatel trvá na tom, že žaloba byla věcně projednatelná, přičemž odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. listopadu 2015 č. j. 5 Af 41/2012 - 48 a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. dubna 2020 č. j. 30 Af 76/2018 - 36. Je přesvědčen, že nebyly naplněny všechny znaky rozhodnutí předběžné povahy vymezené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. března 2006 č. j. 2 Afs 183/2005 - 64, neboť správce daně o podaných odvoláních rozhodl dříve, než bylo postaveno najisto, že nebude prominuto zmeškání úkonu. Navíc do dnešního dne nerozhodl o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům a proti rozhodnutím o zastavení odvolacího řízení, v čemž žalobce spatřuje vadu řízení.

pokračování

[9] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud nerozhodl o žalobě v celém rozsahu. Má za to, že rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav „v kontextu žalobou napadených dalších rozhodnutí [...] zakládá možnost domáhat se podanou žalobou přezkumu celé věci, celého postupu správce daně v daňovém řízení.“ Stěžovatel podal žalobu nejen proti poslednímu rozhodnutí žalovaného ve věci, ale též proti všem rozhodnutím správce daně. Rozhodnutí správce daně ze dne 16. května 2017 o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacího řízení nenabyla právní moci, neboť proti nim stěžovatel podal dne 17. května 2017 blanketní odvolání. Na závěr stěžovatel uvedl, že o podaných odvoláních již nelze rozhodnout pro uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel podal žalobu pouze proti poslednímu rozhodnutí správce daně ve věci, postup ve věci odvolání stěžovatele ze dne 17. května 2017 nebyl předmětem řízení. Žalovaný souhlasí se závěrem krajského soudu, že napadené rozhodnutí je úkonem předběžné povahy. Stěžovatelem citovaná rozhodnutí krajských soudů jsou pouze ojedinělým odklonem od konstantní judikatury, nejsou navíc na tento případ přílehlavá. Upozornil, že jeho rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům zrušil krajský soud. S ohledem na odmítavý výrok se krajský soud nemohl zabývat námitkou, že byl v daňovém řízení porušen zákon.

[11] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovateli na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[13] Ze žaloby stěžovatele je zřejmé, že nesměřovala jen proti rozhodnutí žalovaného ve věci navrácení lhůty v předešlý stav, ale též proti dodatečným platebním výměrům a proti rozhodnutím správce daně ze dne 16. května 2017 o zamítnutí odvolání stěžovatele ze dne 3. května 2017 pro opožděnost a o zastavení odvolacího řízení. Stěžovatel všechna tato rozhodnutí řádně označil v úvodu žaloby i v petitu, navíc uvedl správce daně (včetně jeho územního pracoviště ve Frýdku-Místku, které vydalo dodatečné platební výměry) mezi žalovanými správními orgány. O vůli stěžovatele napadnout jednou žalobou více rozhodnutí proto nemohlo být sporu.

[14] Krajský soud však napadeným usnesením rozhodl pouze o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ve věci navrácení lhůty v předešlý stav. Stěžovatel tedy oprávněně namítá, že krajský soud nevyčerpal celý předmět řízení. Nejvyšší správní soud přitom již v rozsudku ze dne 4. května 2006 č. j. 7 As 11/2005 - 149, č. 1108/2007 Sb. NSS, dovodil, že pokud krajský soud nerozhodne o všech správních rozhodnutích, která byla žalobou napadena, nevyčerpá celý žalobní petit a zatíží řízení vadou, která má za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[15] V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že se nijak nevyjadřuje k otázce, zda lze či nelze v soudním řízení správním obecně rozhodnout o části předmětu řízení částečným, resp. doplňujícím rozsudkem, popř. usnesením (srov. § 166 občanského soudního řádu, viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 214/2019-64 z 20.

listopadu 2020, body 33-41, jenž se však zabýval zcela specifickou situací). V nyní posuzovaném případě totiž krajský soud žádný takový nestandardní postup nezvolil, naopak z jeho usnesení o odmítnutí žaloby jednoznačně plyne jeho přesvědčení, že jím předmět řízení zcela vyčerpal a že tedy již není o čem rozhodovat.

[16] Tato vada, přestože sama o sobě postačuje ke zrušení usnesení krajského soudu, však nebrání posouzení důvodů, pro něž krajský soud odmítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ve věci navrácení lhůty v předešlý stav.

[17] Podle § 70 písm. b) s. ř. s. jsou ze soudního přezkumu vyloučeny *úkony správního orgánu předběžné povahy*.

[18] Znaky rozhodnutí předběžné povahy ve smyslu citovaného usnesení vymezil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 27. října 2009 č. j. 2 Afs 186/2006 - 54, č. 1982/2010 Sb. NSS. Takové rozhodnutí musí splňovat tři podmínky: časovou, věcnou a osobní. Musí být vydáno v již zahájeném řízení o vydání rozhodnutí konečného, nebo musí být 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 (též) subjektu, jemuž bylo určeno rozhodnutí předběžné.

[19] Nejvyšší správní soud již setrvale judikuje, že rozhodnutí o neprominutí zmeškání lhůty podle § 41 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, je rozhodnutím předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. (srov. rozsudky ze dne 31. července 2008 č. j. 9 As 88/2007 - 49, č. 1881/2009 Sb. NSS, ze dne 30. září 2010 č. j. 4 Ads 103/2010 - 73, ze dne 10. prosince 2009 č. j. 9 As 48/2009 - 105 či ze dne 18. prosince 2016 č. j. 4 Azs 11/2016 - 22). V rozsudku ze dne 22. února 2017 č. j. 5 Afs 136/2016 - 36 pak dospěl k závěru, že institut navrácení lhůty podle § 37 daňového řádu se podobá prominutí zmeškání lhůty podle správního řádu, protože je i rozhodnutí, jímž nebylo vyhověno žádosti daňového subjektu o navrácení lhůty v předešlý stav, vyloučeno ze soudního přezkumu. *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. K totožnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudcích ze dne 18. října 2019 č. j. 4 Afs 244/2019 - 85 a ze dne 13. května 2020 č. j. 1 Afs 420/2019 - 33. Rozsudky krajských soudů, na něž poukazoval stěžovatel a z nichž vyplývá opak, představují ojedinělé odklony od jinak konstantní judikatury, navíc nejsou pro Nejvyšší správní soud závazné.*

[20] Stěžovatel dovozoval, že v projednávané věci není splněna časová podmínka testu rozhodnutí předběžné povahy, neboť rozhodnutí ve věci navrácení lhůty v předešlý stav bylo vydáno až poté, co správce daně zamítl odvolání ze dne 3. května 2017 pro opožděnost a zastavil odvolací řízení. Této námitce však nelze přisvědčit. V první řadě, otázka (ne)vyloučení určitého typu rozhodnutí ze soudního přezkumu nemůže být závislá na konkrétních okolnostech případu. Stěžovateli navíc nic nebránilo podat odvolání proti

pokračování

rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení, správce daně jej o tomto právu řádně poučil. Otázka, zda byly splněny podmínky pro navrácení lhůty k podání odvolání v předešlý stav, by se následně musela řešit v rámci odvolacího řízení (shodně srov. již citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 136/2016 - 36). Ze spisu však nevyplývá, že by stěžovatel takové odvolání podal. V odvoláních ze dne 17. května 2017 je výslovně uvedeno, že směřují proti dodatečným platebním výměrům, což potvrzuje i jejich odůvodnění ze dne 24. května 2017. Žalovaný sice původně posoudil žádosti o prodloužení lhůty jako odvolání proti rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům a zastavení odvolacího řízení, tento jeho názor však neobstál v přezkumu ze strany krajského soudu. V tomto směru je podstatné, že z rozsudku krajského soudu č. j. 22 Af 4/2018 - 48 jednoznačně nevyplývá, že by dotčené podání bylo žádostí o navrácení lhůty i odvoláním zároveň, krajský soud to pouze připustil jako možnost. Žalovanému proto nelze vytýkat, že rozhodl pouze o žádostech o navrácení lhůty v předešlý stav (takové hodnocení přitom zcela odpovídá obsahu stěžovatelova podání).

[21] Dalšími námitkami stěžovatele se již Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť se netýkaly zákonnosti rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Jen pro úplnost lze uvést, že ze spisu skutečně nevyplývá, že by žalovaný či správce daně rozhodl o (v pořadí druhých) odvoláních stěžovatele ze dne 17. května 2017 proti dodatečným platebním výměrům. Tato skutečnost však nemá na přijaté závěry žádný vliv.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud tedy vyhodnotil jako správný závěr krajského soudu, že rozhodnutí žalovaného ve věci navrácení lhůty v předešlý stav je rozhodnutím předběžné povahy a jako takové je ze soudního přezkumu vyloučeno. Žaloba však nesměřovala jen proti tomuto rozhodnutí, ale též proti dalším čtyřem rozhodnutím správce daně (dodatečným platebním výměrům a rozhodnutím o zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení). V této části o ní krajský soud nerozhodl, čímž zatížil své rozhodnutí vadou.

[23] Nejvyšší správní soud proto usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), v němž bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[24] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. prosince 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu