



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **ELMO-PLAST a.s.**, se sídlem Alojzov 171, zast. Dr. JUDr. Miroslavem Zamiškou, advokátem, se sídlem Na Příkopě 957/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: KOPPA, v.o.s., insolvenční správce dlužníka ELMO-PLAST a. s., se sídlem Mozartova 679/21, Liberec, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2018, č. j. 44725/18/5100-41453-712277, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 9. 2019, č. j. 64 Af 12/2018 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Prostějově (dále jen „správce daně“) vydal dne 26. 10. 2016 dodatečné platební výměry č. j. 1888907/16/3106-50522-703080, č. j. 1889453/16/3106-50522-703080 a č. j. 1895119/16/ 3106-50522-703080, kterými doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za období červenec 2012 a listopad až prosinec 2012. Následně vydal správce daně dne 27. 10. 2016 dodatečné platební výměry č. j. 1888043/16/3106-50522-703080 a č. j. 1889198/16/3106-50522-703080, kterými doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za období květen 2012 a říjen 2012 (dále souhrnně též jen „dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za rok 2012“).

[2] Dne 21. 8. 2017 doměřil správce daně žalobkyni dodatečným platebním výměrem č. j. 1667973/17/3106-50522-807703, daň z přidané hodnoty za červen 2015. Dále vydal správce daně dne 22. 8. 2017 dodatečné platební výměry č. j. 1667318/17/3106-50522-807703, č. j. 1667415/17/3106-50522-807703, č. j. 1667482/17/3106-50522-807703, č. j. 1667526/17/3106-50522-807703, č. j. 1667573/17/3106-50522-807703, č. j. 1667909/17/3106-50522-807703, č. j. 1667938/17/3106-50522-807703, č. j. 1667998/17/3106-50522-807703, č. j. 1668017/17/3106-50522-807703, č. j. 1668031/17/3106-50522-807703, č. j. 1668131/17/3106-50522-807703, kterými žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za období květen až červen 2014, listopad až prosinec 2014, únor až březen 2015 a srpen až prosinec 2015. Zároveň téhož dne vydal i platební výměr č. j. 1667709/17/3106-50522-807703, kterým vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za listopad 2015 (dále souhrnně jen „platební výměry na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015“).

[3] Správce daně následně vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností platebními výměry ze dne 18. 10. 2017, č. j. 1855337/17/3106-50522-807703, č. j. 1855357/17/3106-50522-807703, č. j. 1855374/17/3106-50522-807703, č. j. 1855383/17/3106-50522-807703, č. j. 1855442/17/3106-50522-807703, (dále jen „platební výměry na úrok z prodlení za rok 2012“) a dále platebními výměry ze dne 18. 10. 2017, č. j. 1854648/17/3106-50522-807703, č. j. 1854784/17/3106-50522-807703, č. j. 1854797/17/3106-50522-807703, č. j. 1854811/17/3106-50522-807703, č. j. 1854842/17/3106-50522-807703, č. j. 1854861/17/3106-50522-807703, č. j. 1854899/17/3106-50522-807703, č. j. 1854956/17/3106-50522-807703, č. j. 1854974/17/3106-50522-807703, č. j. 1854988/17/3106-50522-807703, č. j. 1855041/17/3106-50522-807703, č. j. 1855018/17/3106-50522-807703 (dále jen „platební výměry na úrok z prodlení za roky 2014 a 2015“), úrok z prodlení s úhradou daňových povinností předepsaných dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty za rok 2012 a platebními výměry na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 (výjimkou platebního výměru na daň z přidané hodnoty za červen 2015).

[4] Žalobkyně brojila odvoláním proti platebním výměrům na úrok z prodlení za rok 2012 i za roky 2014 a 2015. Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 10. 2018, č. j. 44725/18/5100-41453-712277 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání žalobkyně zamítl a předmětné platební výměry na úrok z prodlení potvrdil.

II.

[5] Žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 4. 9. 2019, č. j. 64 Af 12/2018 - 36 (dále jen „napadený rozsudek“).

[6] Krajský soud předně zrekapituloval, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za rok 2012 podala žalobkyně odvolání, která však byla zamítnuta. Řízení o správních žalobách (proti platebním výměrům za květen, červenec a říjen 2012 ve věci vedené u Krajského soudu v Ostravě - pobočka Olomouc pod sp. zn. 65 Af 60/2017 a proti platebním výměrům za

pokračování

listopad a prosinec 2012 ve věci vedené u téhož soudu pod sp. zn. 65 Afs 61/2017) byla zastavena. O následných kasačních stížnostech nebylo věcně rozhodnuto, neboť žalobkyně vzala v prvním případě kasační stížnost zpět a řízení tudíž bylo zastaveno a v druhém případě Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl pro nedoplnění kasační stížnosti.

[7] K platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 krajský soud uvedl, že i proti těmto podala žalobkyně odvolání. O těchto odvoláních však správce daně rozhodl tak, že je z důvodu opožděnosti zamítl a řízení zastavil podle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu a o odvoláních proti těmto rozhodnutím správce daně žalovaný rozhodl jediným rozhodnutím ze dne 19. 6. 2018, č. j. 28295/18/5100-41457-711973 (dále jen „rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2018“), tak, že odvolání zamítl a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil.

[8] Krajský soud následně dospěl k závěru, že námitka týkající se nezákonnosti dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za rok 2012 není relevantní, neboť jestliže byla tato daň stanovena pravomocně, není již v řízení, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí týkající se platebních výměrů na úrok z prodlení prostor pro přezkum zákonnosti stanovení primární daňové povinnosti. Krajský soud shledal, že není oprávněn přezkoumávat zákonnost dodatečných platebních výměrů na uvedenou daň za rok 2012.

[9] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku týkající se nesplnění zákonných podmínek pro vydání platebních výměrů na úrok u prodlení za roky 2014 a 2015. Krajský soud zdůraznil, že při svém rozhodování vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (11. 10. 2018 – poznámka soudu), přičemž je nesporné, že v uvedené době byla primární daňová povinnost (daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015) stanovena pravomocně. Jestliže byla odvolání žalobkyně proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty posouzena správcem daně jako opožděná, nabyly tyto platební výměry právní moci již marným uplynutím lhůty k odvolání proti nim.

[10] Z hlediska možnosti a rozsahu soudního přezkumu krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012 - 30, ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011 - 86 a ze dne 22. 1. 2009, č. j. 5 Afs 75/2008 - 101) týkající se vyměření penále za porušení rozpočtové kázně, kterou považoval za použitelnou i v nyní projednávané věci. Dovodil tudíž, že stejně jako uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a předsání penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně jsou dvě samostatná rozhodnutí správce daně, proti kterým lze brojit samostatnými odvoláními, žalobami i kasačními stížnostmi, je tomu i v případě stanovení daně a úroku z prodlení. Při přezkumu rozhodnutí, kterým se vyměruje úrok z prodlení, proto již nelze posuzovat otázky zákonnosti samotného stanovení daně jednotlivými platebními výměry na daň z přidané hodnoty.

[11] Závěrem krajský soud uvedl, že námitku týkající se důsledků účinnosti reorganizačního plánu schváleného v insolvenčním řízení vedeném ohledně majetku žalobkyně a zániku práv na předmětnou daň a úroky z prodlení, které správce daně

v insolvenčním řízení nepřihlásil, vznesla žalobkyně až při ústním jednání. Krajský soud ji tudíž považoval za opožděnou a blíže se jí nezabýval.

III.

[12] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se krajský soud vůbec nevypořádal s námitkou splatnosti primární daně, tudíž okamžiku, kdy počaly běžet úroky z prodlení. V žalobě totiž stěžovatelka namítala, že v době vydání platebních výměrů na úrok z prodlení za roky 2014 a 2015 nebyly splněny zákonné podmínky pro vznik úroků z prodlení podle § 252 odst. 2 daňového řádu, jelikož platební výměry na daň z přidané hodnoty za uvedené roky nebyly v právní moci.

[14] Stěžovatelka namítá i nesprávné posouzení věci krajským soudem. Tuto vadu spatřuje jednak v tom, že v době vydání napadeného rozhodnutí (11. 10. 2018) nebyla nesporně primární daňová povinnost stěžovatelce stanovena pravomocně. Krajský soud však nesprávně dovodil, že platební výměry na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 nabyly právní moci marným uplynutím lhůty k odvolání z důvodu opožděnosti stěžovatelčiných odvolání. Tento závěr krajského soudu by podle stěžovatelky platil pouze tehdy, pokud by proti rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání a zastavení řízení nepodala další odvolání. Tak tomu však nebylo. V souzené věci měl tudíž krajský soud zkoumat nad rámec požadavků vyplývajících z § 75 odst. 1 s. ř. s. (podle nějž krajský soud vychází ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu) i jiné okolnosti, které mohly mít vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí ke dni, kdy krajský soud rozhodoval (4. 9. 2019). V uvedené době zde nebylo pravomocné rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2018 (o zamítnutí odvolání a potvrzení rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání a zastavení řízení pro opožděnost odvolání ve věci platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015), neboť toto rozhodnutí zrušil Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozsudkem ze dne 31. 1. 2019, č. j. 65 Af 52/2018 - 38 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[15] Stěžovatelka má dále za to, že se krajský soud nesprávně vypořádal i s důsledky účinnosti reorganizačního plánu, jenž byl v insolvenčním řízení vedeném ve vztahu k majetku stěžovatelky schválen. Jeho účinností zanikla práva na daň z přidané hodnoty i úroky z prodlení, které správce daně do insolvenčního řízení vůbec nepřihlásil. Tuto námitku krajský soud nesprávně vyhodnotil jako opožděně uplatněný žalobní bod. Stěžovatelka jej však v žalobě jako důvod nezákonnosti napadeného rozhodnutí uplatnit nemohla, neboť žalovaný se touto otázkou v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval. Z uvedeného důvodu měl krajský soud tuto otázku posoudit i za situace, že ji stěžovatelka uvedla teprve při ústním jednání v řízení o žalobě. Ostatně závěr krajského soudu, že reorganizační plán nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, vyslovený bez jakéhokoli bližšího odůvodnění, potvrzuje, že se nejedná o žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a nevztahuje se na něj tudíž omezení vyplývající z § 71 odst. 2 s. ř. s.

IV.

pokračování

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Odkazuje na napadené rozhodnutí, spisový materiál a na své vyjádření k žalobě.

[17] Uvádí, že stěžovatelka ničím nepodložila a nerozvedla svou námitku týkající se povinnosti krajského soudu zkoumat okolnosti, které by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a prolomit tak zásadu vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s. Postup krajského soudu byl správný a v souladu se zásadou, podle které nemá soud nahrazovat činnost správního orgánu. Jestliže došlo v souběžném soudním řízení ke zrušení jednoho z rozhodnutí týkajících se stanovení primární daně, je věcí správce daně, aby na tuto skutečnost reagoval.

[18] K námitce nesprávného posouzení povahy tvrzení stěžovatelky, že účinností reorganizačního plánu zanikla všechna práva, tedy daň z přidané hodnoty i úroky z prodlení, se žalovaný plně ztotožňuje s krajským soudem, který uvedenou námitku považoval za opožděně uplatněný žalobní bod. Námitky, které stěžovatelka uplatnila v žalobě, se vůbec nedotýkaly insolvenčního řízení. Skutečnost, že se žalovaný touto otázkou nezabýval v napadeném rozhodnutí, nepřeneslo odpovědnost za opožděné uplatnění žalobního bodu ze stěžovatelky na žalovaného či krajský soud. Stěžovatelka byla v pozici odvolatelky, a tudíž měla svým odvoláním určit rámec přezkumu odvoláním napadených rozhodnutí správce daně. Konstatování krajského soudu týkající se vlivu zániku práv na napadené rozhodnutí bylo pouhým doplňkem k odůvodnění, které nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[19] K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný dále uvádí, že vypořádání námitky týkající se okamžiku, od kdy počaly běžet úroky z prodlení, je obsaženo v odst. 18. napadeného rozsudku. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatelky o tom, že platební výměry na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 nabyly právní moci nejdříve dne 4. 4. 2018 podle § 243 odst. 2 daňového řádu, z důvodu konání zvláštního přezkumného jednání v insolvenčním řízení.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud předesílá, že z obsahu kasační stížnosti je zjevné, že stížnostní námitky se vztahují výlučně k předpisu úroků z prodlení ve vztahu k dani z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015. Právě a jen v tomto rozsahu také jsou závěry krajského soudu podrobeny nynějšímu přezkumu.

[23] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud v napadeném rozsudku nikterak nevypořádal s námitkou splatnosti primární daně z přidané hodnoty, tudíž stanovení okamžiku, kdy počaly běžet úroky z prodlení.

[24] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, v nichž krajský soud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Současně však kasační soud setrvale vychází z toho, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[25] Krajský soud v odst. 18. napadeného rozsudku uzavřel, že „vychází dle § 75 odst. 1 s. ř. s. při svém rozhodování ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí, tedy ke dni 11. 10. 2018, přičemž je nesporné, že v uvedené době byla primární daňová povinnost stanovena pravomocně. Jestliže krajský soud nemůže přezkoumávat závěry žalovaného, resp. správce daně o včasnosti, resp. opožděnosti odvolání, je nutno přisvědčit žalovanému, že za situace, kdy odvolání žalobce proti platebním výměrům za období roku 2014 a 2015 bylo shledáno jako opožděné, nabyly předmětné platební výměry právní moci již marným uplynutím lhůty k odvolání a následné řízení o odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně učiněné dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu nemá na tomto závěru žádný vliv.“ Tyto závěry následně krajský soud doplnil tak, že v případě přezkumu rozhodnutí, jimiž se vyměřuje úrok z prodlení nelze posuzovat otázky zákonnosti stanovení daně. Krajský soud neopomněl v napadeném rozsudku odkázat ani na relevantní § 252 odst. 2 daňového řádu, jehož se stěžovatelka dovolávala.

[26] Nejvyšší správní soud má za to, že z citovaných závěrů krajského soudu implicitně vyplývá úvaha, kdy počaly běžet úroky z prodlení, resp. že byly splněny předpoklady pro předpis úroků z prodlení za roky 2014 a 2015. Krajský soud totiž vysvětlil, že platební výměry na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 nabyly právní moci již marným uplynutím odvolací lhůty (dne 23. 9. 2017 – poznámka soudu). Ve spojení s § 252 odst. 2 daňového řádu pak z uvedeného implicitně vyplývá i závěr o vzniku povinnosti platit úroky z prodlení [srov. § 252 odst. 2 větu poslední daňového řádu, podle níž pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, jak tomu bylo i v souzené věci, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti – důraz přidán]. Právní moc platebních výměrů je významná potud, že je k ní vztažena možnost předpisu úroku z prodlení, byl-li současně daňový subjekt v prodlení s úhradou již splatné daně (§ 252 odst. 1 daňového řádu). Napadený rozsudek tudíž kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje.

[27] Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost rozsudku není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24).

pokračování

[28] Námitky týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů nejsou opodstatněné a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn.

[29] Jedná-li se o námitku, podle níž se krajský soud nevypořádal s důsledky zvláštního přezkumného jednání v insolvenčním řízení ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu, nutno uvést, že stěžovatelka tuto námitku v řízení o žalobě vůbec neuplatnila. Krajský soud tudíž neměl důvod se jí zabývat. Je-li tato námitka uplatňována poprvé až v kasační stížnosti, jedná se o námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelce totiž nic nebránilo ji uplatnit již v řízení před krajským soudem.

[30] Stěžovatelka dále namítá nesprávné posouzení věci krajským soudem, jež vztahuje k závěru o okamžiku nabytí právní moci platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015. Ty podle jejího mínění nemohly nabýt právní moci marným uplynutím odvolací lhůty s ohledem na skutečnost, že proti rozhodnutím správce daně obsahujícím závěr o opožděnosti odvolání se stěžovatelka bránila podáním dalších odvolání. Krajský soud měl také zohlednit, že v době vydání napadeného rozsudku bylo rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 a o zastavení řízení pro opožděnost odvolání zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci č. j. 65 Af 52/2018 - 38 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

[31] Z obsahu správního spisu se podává, že na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 byly stěžovatelce doručeny dne 23. 8. 2017. Stěžovatelka proti nim brojila odvoláními, která u správce daně podala dne 25. 9. 2017. Správce daně vydal dne 13. 10. 2017 12 rozhodnutí, kterými zamítl podaná odvolání a odvolací řízení zastavil. Shledal, že stěžovatelka podala odvolání opožděně. Dne 14. 11. 2017 podala stěžovatelka proti těmto 12 rozhodnutím odvolání, o nichž žalovaný rozhodl jediným rozhodnutím ze dne 19. 6. 2018 (řízení spojil ke společnému projednání). V něm potvrdil závěr správce daně o opožděnosti odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015. Uvedené rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno dne 20. 6. 2018.

[32] Otázkou právní moci rozhodnutí v případě opožděného odvolání se Nejvyšší správní soud zabýval například v rozsudku ze dne 28. 7. 2011, č. j. 5 As 30/2011 - 93. V něm vyslovil, že „[p]lovahou rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro opožděnost či nepřípustnost se zdejší soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Přitom konstatoval, že na rozdíl od včasného a přípustného odvolání, o němž odvolací orgán rozhoduje podle § 90 správního řádu a kdy rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nabývá právní moci až s právní mocí rozhodnutí o odvolání, v případě nepřípustného odvolání nabývá rozhodnutí správního orgánu prvního stupně právní moci samostatně, v daném případě dnem poznamenáním do spisu dle § 76 odst. 3 správního řádu. Nepřípustné odvolání nemůže na právní moci prvostupňového rozhodnutí ničeho změnit. Rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, proti němuž bylo podáno nepřípustné odvolání, tak netvoří jednotu s rozhodnutím nadřízeného správního orgánu, jímž je odvolání směřující proti tomuto pravomocnému rozhodnutí zamítnuto dle § 92 odst. 1 správního řádu jako opožděné nebo nepřípustné, aniž by

bylo přitom rozhodnutí správního orgánu prvního stupně současně potvrzováno (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2009, č. j. 5 As 30/2011 - 98 č. j. 5 As 105/2008 - 135, a ze dne 23. 4. 2010, č. j. 5 As 10/2010 - 75, dostupné na www.nssoud.cz).“ (důraz nyní přidán soudem). Jakkoliv se tyto závěry týkají právní úpravy obsažené ve správním řádu, jsou použitelné i v daňovém řízení, neboť i zde platí, že suspenzivní účinek ve vztahu k právní moci rozhodnutí může vyvolat pouze odvolání včasné. V opačném případě již není zachována jednotu mezi rozhodnutím správce daně a rozhodnutím odvolacího orgánu.

[33] K obdobnému závěru, jenž byl právě citován, dospěl správně i krajský soud v napadeném rozsudku. V něm uzavřel, že platební výměry na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 nabyly právní moci marným uplynutím lhůty k odvolání, neboť odvolání proti nim byla posouzena jako opožděná. S tímto závěrem se shoduje i Nejvyšší správní soud. V souzené věci tedy s ohledem na právě uvedené platební výměry na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 nabyly právní moci dne 23. 9. 2017 a byly v právní moci i v okamžiku, kdy správce daně předepsal stěžovateli úrok z prodlení úhrady daňových povinností vyplývajících z uvedených platebních výměrů, tj. dne 18. 10. 2017, resp. i v době vydání napadeného rozhodnutí (11. 10. 2018).

[34] Stěžovatelka se v této souvislosti dovolává toho, že krajský soud měl překročit meze soudního přezkumu vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s. (*při přezkouvání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*) a přihlédnout k časově následujícímu rozhodnutí. Okolností zakládající důvod k prolomení uvedené zásady měla být skutečnost, že Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozsudkem ze dne 31. 1. 2019, č. j. 65 Af 52/2018 - 38, zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení rozhodnutí ze dne 19. 6. 2018, kterým byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí správce daně (o zamítnutí odvolání a zastavení řízení pro opožděnost odvolání).

[35] Nejvyšší správní soud uvedené námitce nepřisvědčuje. Krajský soud nebyl povinen, ale ani oprávněn v tomto případě prolomit zásadu vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s. a při přezkumu napadeného rozhodnutí zohlednit nové skutečnosti týkající se řízení, v němž byla řešena opožděnost odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015. Naopak byl povinen vycházet z toho, že platební výměry na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 nabyly právní moci již marným uplynutím odvolací lhůty (23. 9. 2017) a nebyly ani v době vydání napadeného rozhodnutí pravomocně zrušeny.

[36] V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu totiž správní soudy pravidelně posuzují, zda správní orgán na základě skutečností v té době existujících a řádně a v potřebném rozsahu zjištěných, a na základě právního stavu v době jeho rozhodování, rozhodl po právu. Je však skutečností, že z tohoto obecného pravidla judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila výjimky, a to jak z hlediska zohlednění pozdějších změn právního stavu, tak i stavu skutkového.

[37] Například v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46, dovodil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu povinnost krajských soudů zohledňovat vývoj právní

pokračování

úpravy po vydání žalobou napadeném rozhodnutí ve věci správního trestání. Rovněž je podle rozsudku kasačního soudu ze dne 30. 6. 2004, č. j. 7 A 48/2002 - 98, nutné zohlednit pozdější zrušení právního předpisu aplikovaného ve správním řízení pro jeho protiústavnost.

[38] Co se týče změn ve skutkovém stavu, Nejvyšší správní soud připustil prolomení pravidla obsaženého v § 75 odst. 1 s. ř. s. ve věcech mezinárodní ochrany ke splnění zásady *non refoulement*, ve věcech zajištění cizinců s ohledem na ochranu osobní svobody ve spojení s právem na život a zákazem mučení, nelidského či ponižujícího zacházení nebo trestání, nebo též ve věcech správního trestání k uplatnění ústavního zákazu dvojího trestání za tentýž skutek (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2009, č. j. 6 As 44/2008 - 142, ze dne 22. 4. 2011, č. j. 5 Azs 3/2011 - 131, ze dne 26. 11. 2015, č. j. 10 Azs 194/2015 - 32 a ze dne ze dne 13. 11. 2019 č. j. 6 Azs 170/2019 - 50). V souzené věci se však o žádný z uvedených případů nejedná.

[39] Nejvyšší správní soud ovšem nepřehlédl ani usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017 - 88, podle něž *„[v] řízení o žalobě proti podmíněnému rozhodnutí správního orgánu soud zohlední k žalobní námitce zrušení nebo změnu podmiňujícího rozhodnutí správního orgánu, přestože ke zrušení nebo změně došlo po vydání napadeného (podmíněného) rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.“* V souzené věci takovou námitku stěžovatelka vskutku uplatnila. Jak již ale uvedeno, krajský soud přesto neshledal důvod pro prolomení zásady vyplývající z § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť ani v době jeho rozhodování nebyly zrušeny platební výměry na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015 (které vůči platebním výměrům na úroky z prodlení za roky 2014 a 2015 tvořily ve smyslu citovaného judikátu podmiňující rozhodnutí). Naopak u vydaných platebních výměrů na uvedenou daň platila presumpce správnosti správního aktu, podle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný až do okamžiku, kdy jej příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí za nezákonný a zruší jej.

[40] Jak výše uvedeno, Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci sice rozsudkem zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení rozhodnutí ze dne 19. 6. 2018, předchozí rozhodnutí správce daně o zamítnutí odvolání a zastavení řízení však zrušeno nebylo a nadto stále platilo, že platební výměry netvořily jednotu s rozhodnutími týkajícími se opožděnosti odvolání (rozhodnutí správce daně ze dne 13. 10. 2017 a navazující rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2018). Předpoklady k prolomení zásady podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vyplývající z citovaného usnesení tak nebyly beze zbytku naplněny.

[41] Je tedy zřejmé, že nyní posuzovaný případ týkající se zrušení rozhodnutí navazujícího na stanovení primární daně z přidané hodnoty v samostatně vedeném soudním řízení nespadá do žádného z okruhu věcí, v nichž v minulosti Nejvyšší správní soud dovedl nutnost prolomení pravidla zakotveného v § 75 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud tudíž nepochybil, pokud posoudil zákonnost napadeného rozhodnutí podle skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, tedy ke dni 11. 10. 2018. Jak již uvedeno, pouze včasné odvolání mělo suspenzivní účinky, tedy odkládalo právní moc platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015.

[42] Platební výměry na úrok z prodlení za roky 2014 a 2015 tedy byly vydány řádně, po splnění všech zákonných náležitostí. V den jejich vydání (18. 10. 2017) existovaly pravomocné platební výměry, jimiž byla stanovena daň z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015, která nebyla uhrazena ve stanovené splatnosti (resp. v náhradním dni splatnosti - viz § 139 odst. 3 daňového řádu, resp. § 147 odst. 5 téhož zákona), a tudíž správce daně nepochybil, jestliže stěžovatelce předepsal platebními výměry úrok z prodlení z neuhrazené daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období podle § 252 daňového řádu.

[43] Nad rámec práve uvedeného lze pro úplnost dodat, že Nejvyšší správní soud dotazem u žalovaného ověřil, že tento opětovně rozhodl ve věci odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím správce daně ze dne 13. 10. 2017 svým rozhodnutím ze dne 24. 9. 2019, č. j. 39720/19/5100-41457-712276, v němž tato rozhodnutí správce daně opětovně potvrdil a odvolání stěžovatelky zamítl.

[44] Stěžovatelka se nesouhlasně vyjadřuje i k posouzení její žalobní námitky týkající se zániku práv s ohledem na účinnost schváleného reorganizačního plánu v insolvenčním řízení, jako opožděně uplatněného žalobního bodu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Má za to, že pokud se uvedenými důsledky nezabýval v napadeném rozhodnutí žalovaný, nemohla předmětnou námitku uplatnit jako důvod nezákonnosti napadeného rozhodnutí v žalobě. Krajský soud k ní proto měl přihlídnout i tehdy, pokud ji stěžovatelka uplatnila až při ústním jednání.

[45] V uvedené úvaze se však stěžovatelka mýlí. Především nemůže být sporu o tom, že uvedená žalobní námitka z hlediska své povahy představuje žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (jedná se o skutkový a právní důvod, pro který stěžovatelka považuje napadené rozhodnutí za nezákonné). V uplatnění žalobních bodů přitom stěžovatelku neomezovaly závěry žalovaného, jelikož řízení o žalobě je ovládáno dispoziční zásadou. V žalobě, resp. ve lhůtě pro uplatnění žalobních bodů (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.), tak mohla tuto námitku nepochybně uplatnit. Jestliže ji poprvé uplatnila teprve u jednání soudu (dne 4. 9. 2019), ač lhůta k uplatnění žalobních bodů uplynula již dne 11. 12. 2018, závěr krajského soudu o opožděnosti uvedené námitky je správný. Nebyl tudíž povinen se jí zabývat.

[46] Doplnil-li přesto krajský soud svoji úvahu o opožděnosti uvedeného žalobního bodu závěrem, že otázka zániku práva (na úrok z prodlení) nemá pro posouzení věci vliv, nutno tento závěr hodnotit jako vyslovený nad rámec potřebného, mimo vlastní rozhodovací důvody, tedy nadbytečně. Na zákonnost napadeného rozsudku tento doplňující argument (jenž Nejvyšší správní soud není oprávněn jakkoliv hodnotit, netvořil-li *ratio decidendi* napadeného rozsudku) nemá žádný vliv.

[47] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud se nedopustil ani nesprávného právního posouzení věci, tudíž ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

pokračování

[48] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[49] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

[50] O nákladech řízení osoby zúčastněné na řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Osobě zúčastněné na řízení nebyla uložena žádná povinnost, v souvislosti s níž by jí vznikly náklady řízení. Nejsou zde prokazatelně ani žádné další náklady, které by jí bylo možno přiznat podle věty druhé téhož ustanovení (z důvodů zvláštního zřetele hodných). Osoba zúčastněná na řízení proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 29. září 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu