



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **J. P.**, zastoupeného advokátkou Mgr. Bc. Klárou Luhanovou, Šafaříkovy sady 2455/5, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 21. 11. 2018, čj. 51460/18/5300-22443-701226, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 2. 2021, čj. 30 Af 2/2019-55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobce (nyní vystupuje jako *stěžovatel*) podal opožděně odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru; odvolací řízení bylo vzápětí zastaveno. I po zastavení řízení se stěžovatel pokusil odvolání doplnit. To však není možné.

Rozhodnutí správních orgánů, rozsudek krajského soudu

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj doměřil stěžovateli celkem osmadvaceti dodatečnými platebními výměry z 13. 12. 2017 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2012 až prosinec 2014. Stěžovatel na to zareagoval několika kroky:

- Dne 12. 1. 2018 (*tj. v poslední den lhůty*) podal odvolání proti sedmadvaceti z těchto výměrů. (*Tato odvolání poté žalované Odvolací finanční ředitelství věcně projednávalo.*)

- Teprve dne 15. 1. 2018 podal odvolání proti osmadvacátému z těchto výměrů (za prosinec 2014). Udělal totiž chybu při zadávání adresáta v datové schránce a místo finančnímu úřadu poslal toto poslední odvolání okresní správě sociálního zabezpečení. Bylo to v pátek 12. 1. 2018 večer, proto okresní správa zaslala odvolání finančnímu úřadu až po uplynutí lhůty, v pondělí 15. 1. 2018. (*Řízení o tomto odvolání zastavil finanční úřad dne 8. 2. 2018.*)
- Dne 22. 2. 2018 doručil stěžovatel finančnímu úřadu *doplnění odvolání* proti výměru za prosinec 2014. V něm zopakoval, že podal odvolání proti každému jednotlivému výměru, předpokládá však, že o nich bude rozhodnuto ve vzájemné souvislosti. V tomto *doplnění* vypsál čísla jednací všech těchto osmadvaceti platebních výměrů a formuloval petit, který mířil proti všem platebním výměrům.

[3] Finanční úřad dne 16. 3. 2018 *částečně zastavil* řízení ve vztahu k doplnění odvolání ze dne 22. 2. 2018. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel odvolal k žalovanému jako nadřízenému orgánu. Žalovaný změnil toto rozhodnutí dne 21. 11. 2018 tak, že *řízení zastavil*.

[4] Toto listopadové rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou, nebyl s ní však úspěšný. Krajský soud mu vysvětlil, že je zbytečné zpochybňovat zastavení řízení ze dne 8. 2. 2018: proti němu totiž stěžovatel podal jinou žalobu, která už byla zamítnuta. (Poté stěžovatel neuspěl ani s kasační stížností.)^{*)} To, zda bylo řízení o *doplnění odvolání* zastaveno pro zjevnou právní nepřípustnost (důvod zvolený finančním úřadem), nebo pro bezpředmětnost (jak důvod zastavení korigoval žalovaný), nepovažoval krajský soud za příliš podstatné. Stejně tak není důležité, zda chtěl stěžovatel původně podaná odvolání rozšířit, doplnit nebo zpřesnit. Z vlastních stěžovatelových formulací v odvoláních je zřejmé, že hodlal podat osmadvacet samostatných odvolání, ne jen jedno společné. Není proto pravda, že by podáním prvního z odvolání bylo zahájeno řízení o všech z nich. Žalovaný podle krajského soudu nijak procesně nepochybil.

Kasační námitky, vyjádření žalovaného

[5] V kasační stížnosti stěžovatel setrval na svých námitkách. Krajský soud podle něj nesprávně posoudil právní otázku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] tím, že nesprávně vyložil § 75 a § 91 daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb.). Stěžovatel opětovně uplatnil argumentaci, kterou se krajský soud i NSS zabývaly v jiném řízení (tj. že byl přesvědčen o včasnosti všech odvolání; že okresní správa sociálního zabezpečení porušila svou povinnost neprodleně postoupit stěžovatelovo odvolání a informovat jej o tom; atd.). Podle něj byla prvním ze všech odvolání zahájena řízení i o všech zbylých odvoláních. Dále stěžovatel namítl i vady řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Po celou dobu daňové kontroly dával totiž najevo, že bude podávat odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům. Žalovaný však tento úmysl nerespektoval, protože sedmadvacet odvolání věcně projednal, ale ohledně osmadvacátého (ve vztahu ke zdaňovacímu období prosince 2014) zastavil řízení. Tím porušil stěžovatelovo legitimní očekávání a zásady, podle nichž nemají při rozhodování skutkově podobných případů vznikat nedůvodné rozdíly a správce daně má přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. V důsledku toho nemohla být daň za prosinec 2014 stanovena správně. Rozsudek

^{*)} Rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2021, čj. 7 Afs 226/2020-35.

pokračování

krajského soudu je i nepřezkoumatelný, protože k tvrzenému porušení těchto zásad se vůbec nevyjádřil.

[6] Žalovaný pokládá rozsudek krajského soudu nejen za přezkoumatelný, ale i věcně správný. S obecnějšími námitkami, které zpochybňovaly dodržení zásad daňového řízení, se krajský soud podle žalovaného vypořádal implicitně.

Právní hodnocení

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Argumentace ustanoveními § 75 a § 91 daňového řádu není v této věci namístě: vztahuje se totiž k otázce opožděného odvolání ze dne 15. 1. 2018, kterou už krajský soud i NSS vyřešily v jiné věci. Podle § 75 platí, že není-li správce daně, vůči němuž bylo učiněno podání, příslušný vést ve věci řízení, neprodleně postoupí podání příslušnému správci daně a uvědomí o tom podatele. Podle § 91 je řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní.

[9] Jak už správní orgány i soudy dříve vysvětlily, okresní správa sociálního zabezpečení není správcem daně, a toto pravidlo se tak na ni nevztahuje. Naopak na ni dopadá podobně formulovaný § 12 správního řádu: i podle něj je správní orgán, jemuž došlo podání, ačkoli není věcně nebo místně příslušný, povinen bezodkladně postoupit podání příslušnému správnímu orgánu. Okresní správa sociálního zabezpečení ve stěžovatelské věci nijak neotálela: podání, které jí stěžovatel zaslal v pátek po 19. hodině, totiž postoupila finančnímu úřadu hned následující pondělí. NSS připomíná, že správní úřady vykonávají své úkoly v normální pracovní době, nikoli dvacet čtyři hodin denně. Reagovat dříve než v pondělí tedy okresní správa ani nemohla. Na rozdíl od stěžovatele, který svá odvolání podal v poslední den třicetidenní odvolací lhůty, a to až ve večerních hodinách.

[10] Nynějšího řízení se přímo netýká ani ustanovení o tom, kdy je zahájeno řízení před správcem daně, protože i tuto otázku už soudy vyřešily. Je pravda, že finanční úřad na základě jedné daňové kontroly vydal v jeden den osmadvacet dodatečných platebních výměrů. To ale nijak nezavazovalo stěžovatele k tomu, aby tyto výměry napadl osmadvaceti samostatnými odvoláními. Stejně jako v otázce, který ze třiceti dnů odvolací lhůty zvolit k podání odvolání, bylo na stěžovateli, zda podá jedno společné odvolání, nebo zda učiní více podání současně. Stěžovatel se rozhodl podat osmadvacet odvolání a tím zahájil osmadvacet samostatných řízení. Nelze tak souhlasit s tím, že podání prvního z odvolání zahájilo odvolací řízení i ve vztahu ke zbylým sedmadvaceti výměrům (rozsudek NSS ve věci 7 Afs 226/2020, bod 25).

[11] Na tom nic nemění ani stěžovatelův úmysl podat odvolání proti všem výměrům. Tento úmysl stěžovatel ostatně naplnil – jen kvůli nepřilíš praktickému způsobu, který zvolil, se mu nepodařilo poslední z odvolání podat včas. Adresát správních rozhodnutí se ale nemůže domáhat toho, aby správní orgán nakládal s opožděným podáním tak, jako by bylo podáno včas (spolu s ostatními podáními), jen proto, že všechna správní rozhodnutí vzešla z jedné daňové kontroly. (Podobně by finanční úřad nemohl – hypoteticky – tvrdit,

že téměř všechny výměry vzešlé z této kontroly vydal v poslední den prekluzivní lhůty, a proto musí být jako včas vydaný posuzován i výměr, který byl omylem vydán až v den následující.)

[12] Tím NSS odpovídá i na námitky vztahující se k zásadám daňového řízení. Stěžovateli nesvědčilo žádné legitimní očekávání: je-li odvolání podáno opožděně, nelze je ani věcně projednat, ani doplnit, rozšířit či upřesnit (tedy: žádné takové navazující podání, ať už jakkoli nazvané, nemůže způsobit, aby se opožděné odvolání stalo věcně projednatelným). Zásada, podle níž nemají při rozhodování skutkově podobných případů vznikat *nedůvodné* rozdíly, se může uplatnit jen tehdy, pokud správce daně (nebo jakýkoli jiný správní orgán) rozhoduje i v procesně obdobných podmínkách. V této věci byl ale rozdíl ve výsledku řízení, které se týkalo prosince 2014, *důvodný*, protože stěžovatel se proti výměru nestihl odvolat včas. Jediným možným a zákonným rozhodnutím tak bylo řízení zastavit. To, že má správce daně přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, neznamená, že může přehlížet nesplnění procesních podmínek, aby tak zlepšil postavení účastníka. Soud opakuje, že stěžovatel si svou procesní situaci přivodil sám. Jeho přehlédnutí je lidské, současně ale mohl riziko takové chyby snížit. Buď mohl podat jedno společné odvolání, nebo neměl nechávat podání takového množství písemností na okamžik doslova pár hodin před uplynutím lhůty. Je pravděpodobné, že i kdyby se podobné chyby dopustil i jen o pouhý den dříve, vadně adresované odvolání by doputovalo k finančnímu úřadu včas. To však už teď nelze napravit.

[13] Konečně má NSS za to, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Krajský soud sice výslovně nekomentoval základní zásady daňového řízení, k nimž se NSS právě vyjádřil a jichž se stěžovatel dovolával i v žalobě. Přesto je z celého jeho rozsudku dobře patrné, že porušení těchto zásad neshledal: se stěžovatelovými konkrétními žalobními námitkami se vypořádal a postup finančních orgánů zhodnotil jako zákonný. Argumentaci základními zásadami chápe NSS v této věci spíše jako určitý doplněk: tato argumentace totiž není opřena o samostatné skutkové důvody, jen má zvýšit přesvědčivost základního tvrzení, podle něž se měly finanční orgány věcně zabývat *doplněním odvolání* z 22. 2. 2018. Na toto základní tvrzení krajský soud reagoval a stěžovatelovo přesvědčení vyvrátil dostatečně.

Závěr

[14] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl, soud proto jeho kasační stížnost zamítl. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak nevznikly náklady řízení, které by se vymykaly z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 28. března 2023

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu