



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Technologický park Lochovice s.r.o.**, sídlem Obora 20, Lochovice, zastoupené Mgr. Jiřím Skálou, advokátem, sídlem Márova 2806/10, Praha 5, proti žalovaným: **1) Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, **2) Finanční úřad pro Středočeský kraj**, sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha, proti rozhodnutí žalovaného 1) ze dne 22. 12. 2021, č. j. 48834/21/5200-11432-712987, a rozhodnutím žalovaného 2) ze dne 10. 11. 2020, č. j. 4949592/20/2109-50523-200869 a č. j. 4949961/20/2109-50523-200869, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 4. 5. 2022, č. j. 54 Af 4/2022-39,

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. Žalovaným 1) a 2) **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Dne 10. 11. 2020 vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj (správce daně a žalovaný 2) dva dodatečné platební výměry, kterými na základě výsledků daňové kontroly žalobkyni doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za rok 2014 nižší než původně tvrzenou a daň z příjmů právnických osob za rok 2015.

[2] Dne 23. 2. 2021 požádala žalobkyně žalovaného 2) o navrácení lhůty v předešlý stav a domáhala se navrácení řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014, 2015 a 2016 „do stavu projednávání výsledku kontrolního zjištění, nebo do jiného stavu před 23. 9. 2020“, kdy zemřela tehdejší jediná jednatelka žalobkyně, což žalobkyni znemožňovalo činit úkony v daňovém řízení a seznamovat se se zprávami doručovanými do její datové schránky. Žalovaný 2) řízení o žádosti zastavil, neboť žádost byla podána po uplynutí 15denní subjektivní lhůty dle § 37 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný 1) dne 22. 12. 2021 zamítl a rozhodnutí potvrdil.

[3] Žalobkyně se následně u Městského soudu v Praze domáhala deklarace nezákonnosti projednání výsledku daňové kontroly a vypracování zprávy o daňové kontrole Finančním úřadem pro Plzeňský kraj a také zrušení dodatečných platebních výměrů vydaných žalovaným 2) a rozhodnutí žalovaného 1) o odvolání proti zastavení řízení o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav. V žalobě namítala, že žalovaný věděl, že žalobkyně nemá fyzickou osobu oprávněnou za ni jednat, přesto však ukončil daňovou kontrolu zasláním zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně považovala všechny další úkony navazující na zprávu o daňové kontrole za nezákonné.

[4] Městský soud v Praze usnesením ze dne 9. 3. 2022, č. j. 10 Af 6/2022-25, vyloučil žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu k samostatnému projednání a ve zbylé části věc (tj. žalobu proti rozhodnutím) postoupil Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému.

[5] Krajský soud žalobu proti výše uvedeným rozhodnutím odmítl pro nepřipustnost.

[6] Vysvětlil, že rozhodnutí žalovaného 1), jímž bylo rozhodováno ve věci žalobkyniny žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav, je rozhodnutím předběžné povahy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2019, č. j. 4 Afs 244/2019-85), které nelze napadnout žalobou. Konečné důsledky takového rozhodnutí jsou totiž spjaty až s rozhodnutím, jímž je v návaznosti na nenavrácení lhůty v předešlý stav stanovena daňová povinnost, resp. jímž je rozhodnuto o odvolání ve věci samotné daňové povinnosti. Právě proti takovým rozhodnutím je možné uplatnit u soudu žalobu, přičemž soud by se v takovém řízení musel zabývat jako předběžnou i otázkou, zda nenavrácení lhůty v předešlý stav k žádosti žalobkyně bylo souladné se zákonem. Stejně tak by v žalobě bylo možné namítat, že nemohlo dojít k doručení rozhodnutí stanovujících daňovou povinnost žalobkyně proto, že v době doručení zde bez zavinění žalobkyně nebyla žádná fyzická osoba oprávněná písemnost za žalobkyni převzít a soud by se také zabýval otázkou, zda žádost o navrácení lhůty v předešlý stav měla být správně podle svého obsahu posouzena (vcelku či zčásti) jako žádost o vyslovení neúčinnosti doručení.

[7] Dále soud konstatoval, že žaloba proti dodatečným platebním výměrům vydaným žalovaným 2) není přípustná pro nevyčerpání řádných opravných prostředků (odvolání). Žalobkyně totiž proti platebním výměrům nepodala odvolání a znemožnila tak žalovanému 1) v odvolacím řízení ve věci samé případně napravit žalobkyní namítanou nesprávnost napadených rozhodnutí, popř. s tím spojené vady řízení. Nevyčerpáním opravných prostředků (odvolání) se tak připravila o možnost podrobit danou otázku soudnímu přezkumu.

pokračování

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti usnesení krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[9] Stěžovatelka uvedla, že se svojí žalobou domáhala celkového přezkumu daňové kontroly vedené proti ní a extrémně zatěžujícímu postupu daňových orgánů. Stěžovatelka je rodinná společnost a její jednatelka musela roky řešit četné výzvy ze strany finančních orgánů. Dne 23. 9. 2020 jednatelka stěžovatelky zemřela, za stěžovatelku neměl kdo jednat a nebylo možno se přihlásit do datové schránky. Finanční úřad však tuto skutečnost ignoroval. Stěžovatelka se neodmítla seznámit se zprávou o daňové kontrole a projednat ji, jednatelce stěžovatelky v tom zabránilo úmrtí. Správce daně tak nesprávně použil § 88 odst. 5 daňového řádu. Daňová kontrola u stěžovatelky byla ukončena dne 23. 10. 2020 doručením zprávy o daňové kontrole bývalému zmocněnci stěžovatelky, ačkoliv v dané době byla plná moc pro něj již odvolána, o čemž žalovaný věděl. Výsledkem daňové kontroly byly dodatečné platební výměry, které byly doručeny do stěžovatelčiny datové schránky. Stěžovatelka dne 23. 2. 2021 požádala o navrácení lhůty v předešlý stav, finanční orgány jí však nevyhověly. Stěžovatelka tak byla zbavena práva vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění. Finanční úřad v Berouně v jiném řízení o kontrole dotačních projektů přitom postupoval správně a spravedlivě, když zprávu o výsledcích kontrolních zjištění zaslal novému jednateli stěžovatelky znovu.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí s postupem Městského soudu v Praze, na nějž se obrátila, aby se domohla svých práv. Rozdělení věci je v zásadě pouze formální obstrukcí. Stěžovatelku jako subjekt práva by nemělo zajímat, kde je umístěný úřad, proč má odpovídat právě k tomu či jinému soudu, proč má vést tři řízení místo jednoho. Bylo by smysluplnější a efektivnější, aby o celé věci rozhodl jeden soud.

[11] Stěžovatelka nedosáhla ani na možnost soudního přezkumu věci. Soudy se ho zřekly z ryze formálních důvodů. Krajský soud v Plzni odmítl žalobu proti nezákonnému zásahu s odůvodněním, že nedošlo k zásahu do stěžovatelčinych práv. Stěžovatelka však tvrdí, že právě nemožnost seznámit se s výsledkem daňové kontroly vedla k tomu, že nebyla schopna podat kvalifikované odvolání.

[12] Pokud byla v řízení před Krajským soudem v Plzni stěžovatelčina žaloba odmítnuta, měla by mít stěžovatelka alespoň právo na to, aby byl řešen její podnět v řízení před Krajským soudem v Praze a aby byla konstatována nezákonnost postupu úřadu ve věci navrácení lhůty. Krajský soud v Praze však rozhodl tak, že v důsledku nepodání včasného odvolání proti platebním výměrům nelze žádat navrácení lhůty pro posouzení zprávy o daňové kontrole. Soudní rozhodnutí je však individuální akt. Je nutno vždy posoudit konkrétní situaci. Právě ignorace nemožnosti projednání, vydání zprávy bez projednání a neplatné doručení platebních výměrů mělo za následek nemožnost řádného odvolání a měly tedy bezprostřední dopad do stěžovatelčinych práv. Pokud Krajský soud v Praze odmítl stěžovatelčinu žalobu, zabránil jí tím využít možnosti soudního přezkumu zákonnosti napadených rozhodnutí. Došlo tak k odepření spravedlnosti.

[13] Žalovaný 1) ve svém podání uvedl, že vzhledem k procesnímu rozhodnutí soudu neshledává důvod se ke kasační stížnosti podrobně vyjadřovat, a ztotožnil se se závěry krajského soudu. Nejvyšší správní soud toto podání s ohledem na jeho obsah stěžovatelce již nezasílal.

[14] Žalovaný 2) se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[16] Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] S ohledem na skutečnost, že stěžovatelka napadá rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí žaloby, jediným uplatnitelným kasačním důvodem je důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy důvod spočívající v namítané nezákonnosti takového odmítnutí.

[18] Dále je třeba předeslat, že stěžovatelka je v kasační stížnosti povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351). Kasační stížnost, která nesměřuje proti důvodům, na nichž je napadené rozhodnutí krajského soudu postaveno, je nepřípustná (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009 č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, č. 2103/2010 Sb. NSS). Aby byla tedy kasační stížnost způsobilá projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli jiný úkon (buť třeba i věcně souvisící nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu) (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020 č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[19] Nejvyšší správní soud posoudil námitky uvedené v nyní projednávané kasační stížnosti, a shledal, že většina argumentace výše uvedené požadavky nesplňuje. Stěžovatelka v kasační stížnosti mimo jiné zopakovala procesní historii věci a dle jejího názoru nesprávný postup daňových orgánů, rozporovala rozdělení její žaloby Městským soudem v Praze a její postoupení dvěma odlišným krajským soudům a nesouhlasila s rozhodnutím Krajského soudu v Plzni týkajícím se její žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Veškerá tato argumentace se však netýká nyní napadeného usnesení krajského soudu, a Nejvyšší správní soud se jí proto nemohl zabývat.

[20] Krajský soud odmítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného 1) s tím, že se jedná o rozhodnutí předběžné povahy a žalobkyní uváděné námitky je možno přezkoumat toliko v řízení o žalobě proti konečným rozhodnutím. Těmi však nebyly dodatečné platební výměry vydané žalovaným 2). Krajský soud stěžovatelce vysvětlil, že jí uváděnými námitkami by bylo možno zabývat se v žalobě proti rozhodnutí o odvolání proti těmto platebním výměrům. Odvolání a následně žalobu však stěžovatelka nepodala.

[21] Stěžovatelka proti této argumentaci namítá, že odvolání nemohla kvalifikovaně podat právě v důsledku nemožnosti seznámit se s kontrolními zjištěními a vyjádřit se k nim v rámci daňové kontroly. Dle jejího názoru tak postupem krajského soudu došlo k odepření spravedlnosti, neboť stěžovatelka nedosáhla na soudní přezkum své věci.

[22] S touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Jak se krajský soud stěžovatelce správně pokusil vysvětlit, předmětem odvolání mohla být právě námitka

pokračování

nemožnosti seznámit se kontrolními zjištěními, a tedy nemožnosti kvalifikovaně namítat stěžovatelkou tvrzenou nezákonnost platebních výměrů, resp. neúčinnost jejich doručení s ohledem na skutkové okolnosti věci. Žalovaný by tyto námitky musel posoudit při hodnocení včasnosti odvolání. I v případě, že by odvolání shledal opožděným, proti tomuto rozhodnutí by bylo možno brojit žalobou u správního soudu.

[23] Správní soudnictví vychází z principu subsidiarity soudní ochrany. Pokud veřejná správa disponuje účinnými prostředky k ochraně práv osob, které tvrdí, že konáním veřejné správy bylo zasaženo do jejich veřejných subjektivních práv, je třeba primárně využít tyto prostředky. To má svůj smysl. Veřejná správa může rozhodnout meritorně, zásah do práv může odstranit dříve než jakýkoliv soudní přezkum. Jde tedy o zákonnou konstrukci, která má zajišťovat, aby se nezákonnosti řešily přednostně v místě a čase, kde nastanou, orgány k tomu kompetentními, které na základě argumentů uplatněných v zákonem poskytnutých prostředcích samy seznají předešlou nezákonnost a použijí vlastní procesní nástroje k nápravě (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015-160). Tato zásada vychází z principu dělby moci, podle něhož moc soudní nezasahuje libovolně do moci výkonné. Obě moci nelze směšovat, zásah moci soudní proto přichází do úvahy jen v případech, kdy se ochrany subjektivního práva nedostalo tam, kde do něj bylo zasaženo, tedy v rámci veřejné správy samotné.

[24] Stěžovatelce nelze přisvědčit, že postupem správních soudů došlo k odepření spravedlnosti a přístupu k soudu. Krajský soud postupoval pouze v souladu s výše vyjádřeným principem. Možnosti soudní ochrany se stěžovatelka zbavila sama, když proti dodatečným platebním výměrům nepodala odvolání, přičemž o této možnosti byla žalovaným 2) v rozhodnutích poučena.

[25] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že stěžovatelčina situace byla v důsledku jí popsanych událostí obtížná, byla však řešitelná standardním procesním postupem, jak se jí pokusil nastínit již krajský soud. Skutečnost, že daný postup nedodržela, nemůže založit přípustnost její žaloby mimo zákonem vymezenou působnost správního soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému 1) ani žalovanému 2) v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se jim náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 25. září 2023

JUDr. Filip Dienstbier Ph.D.
předseda senátu