



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Veroniky Juříčkové, soudkyně zpravodajky Jiřiny Chmelové a soudce Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **SurGal Clinic s.r.o.**, sídlem Drobného 307/38, Brno, zastoupena XY, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2022, č. j. 35353/22/5200-11432-711413, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2024, č. j. 62 Af 45/2022-157,

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** právo na náhradu 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

[1] Rozhodnutím ze dne 5. 5. 2021, č. j. 2298531/21/3003-52522-712920, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) zamítl žádost žalobkyně o navrácení lhůty k podání odvolání proti jím vydaným dodatečným platebním výměrům v předešlý stav dle § 37 daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala, nicméně žalovaný

podané odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. V návaznosti na pravomocně ukončené řízení správce daně rozhodnutím ze dne 20. 4. 2022, č. j. 1639100/22/3003-52522-712920, zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům a odvolací řízení zastavil, protože odvolání bylo podáno opožděně. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně rovněž odvolala, avšak žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Toto rozhodnutí žalobkyně napadla žalobou podanou Krajskému soudu v Brně. V ní navrhla rozhodnutí zrušit, popř. změnit tak, že odvolací řízení se nezastavuje. Uvedla, že dne 26. 1. 2021 byl zástupkyni žalobkyně po závažných příznacích onemocnění covid-19 doručen pozitivní výsledek PCR testu. Příznaky onemocnění trvaly i po čtrnáctidenní karanténě. V době, kdy nebyla schopna práce, se měla vypořádat s obsáhlou zprávou o daňové kontrole a následně i s dodatečnými platebními výměry správce daně a dalšími úkony zatěžujícími žalobkyni. Žalobkyně přitom byla v době nouzového stavu zcela vytížena poskytováním zdravotní péče ve veřejném zájmu. Jakožto zdravotnické zařízení byla vystavena extrémní zátěži, kdy veškeré své kapacity musela koncentrovat na řešení epidemie, ale také zásadním omezením vyplývajícím z tehdejších krizových opatření. Ta byla vydávána ve velkých počtech a dotýkala se i managementu. Tehdejší situace v ČR byla velmi vážná. To znemožnilo žalobkyni výkon jejích práv v daňovém řízení. Žalobkyně rovněž tvrdila, že se snažila správce daně opakovaně kontaktovat telefonicky, správce daně byl však nekontaktní. Kvůli omezení činnosti správce daně se také nemohla řádně seznámit se spisovým materiálem. V řízení byla v důsledku těchto skutečností zkrácena její práva. Žalobkyně doplnila, že zástupkyně žalobkyně převzala zastoupení až v průběhu řízení a měla se seznámit se spisovou dokumentací za období šesti zdaňovacích období. Až poté bylo možno učinit kvalifikované rozhodnutí, zda se proti dodatečným platebním výměrům odvolat. Případné blanketní odvolání by podle žalobkyně nic neřešilo, neboť správce daně by k odstranění vad poskytl natolik krátkou lhůtu, že by stejně nebylo možno odvolání kvalifikovaně odůvodnit.

[3] Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl jako nedůvodnou. Odkázal na § 37 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který vyložil tak, že závažné důvody pro navrácení lhůty v předešlý stav budou dány tam, kde pro žadatele o toto navrácení existovala určitá překážka objektivní povahy, tj. překážka nezávislá na vůli žadatele. Žalobkyně uvedla hned několik možných překážek, které z jejího pohledu bránily v daňovém řízení podat odvolání. Soud nicméně ve shodě se žalovaným nepovažoval žádnou z nich za natolik závažnou či relevantní, aby mohlo dojít k navrácení lhůty v předešlý stav. Jde-li o tvrzenou nekontaktnost správce daně, ta žalobkyni nebránila, aby podala odvolání např. prostřednictvím datové schránky. Soud rovněž neuznal argument, že žalobkyně se před rozhodnutím, zda má odvolání podat, musela fyzicky seznámit s celým obsahem správního spisu. Žalobkyně totiž odvolání nakonec podala, přičemž klíčovou odvolací námitkou byla nemožnost seznámit se s obsahem správního spisu. Onemocnění zástupkyně v tomto případě rovněž nemohlo být závažným důvodem, neboť mj. nebylo prokázáno, jak dlouho indispozice trvala. Žalobkyně v případě doložení trvání onemocnění zástupkyně zůstala pasivní. Vzhledem k datu podání žádosti o navrácení lhůty (cca čtvrt roku po doručení dodatečných platebních výměrů správce daně) by zdůvodnění žádosti pouze onemocněním zástupkyně žalobkyně způsobovalo i to, že žádost by byla podána po konci subjektivní lhůty dle § 37 odst. 3 daňového řádu. Žádost však byla podána v zákonné lhůtě

pokračování

vzhledem k důvodům týkajícím se trvání nouzového stavu a povaze činnosti žalobkyně. O době trvání nouzového stavu a povaze činnosti žalobkyně (kvůli které měla být žalobkyně v době trvání nouzového stavu mimořádně vytížena) nebylo podle krajského soudu sporu. Soud zohlednil předložené stanovisko Ministerstva vnitra k lhůtám, avšak z jeho obsahu dovodil, že žalobkyni nelze přisvědčit, neboť v daném případě nebyla pro podání odvolání vůbec nutná osobní participace nějaké osoby. Odvolání bylo možné podat datovou schránkou. Ani z tohoto důvodu se tedy nejednalo o objektivní překážku včasného provedení úkonu. Žalobkyně byla v řízení zastoupena, neobstojí tedy argument o extrémním zatížení jejího vlastního personálu během nouzového stavu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž navrhla napadený rozsudek zrušit. Stěžovatelka nesouhlasila s právním posouzením žádosti o navrácení lhůty, neboť měla nadále za to, že jí popsané důvody představují závažné důvody podle § 37 odst. 2 daňového řádu, které mají objektivní povahu. Soud podle stěžovatelky nesprávně vyhodnotil (*pozn.: stěžovatelka uvádí, že správně, nicméně z kontextu její argumentace je zjevné, že se jedná o zřejmou chybu v psaní*) otázku faktického zatížení stěžovatelky jakožto zdravotnického zařízení v době nouzového stavu. V tomto ohledu měl dle stěžovatelky provést další dokazování ve věci. K argumentaci soudu, že stěžovatelka byla povinna dokazovat závažnost zdravotního stavu její zástupkyně v době běhu odvolací lhůty, stěžovatelka připomněla, že onemocnění covid-19 bylo v dané době považováno za velmi závažné a po stěžovatelce tak v tomto směru nebylo možno spravedlivě požadovat prokázání závažnosti zdravotního stavu zástupkyně. V dané době nebylo třeba cokoli evidovat, k hospitalizaci docházelo jen v nejnútnejších případech a zástupkyně měla těžší průběh. K její indispozici tak bylo třeba přistupovat optikou tehdejšího nastavení (nouzový stav, absolutní karanténní opatření, hospitalizace pouze v nejzávažnějších případech, v ostatních případech telefonický kontakt s lékařem). Soud podle stěžovatelky dále nezohlednil datum převzetí zastoupení stěžovatelky a její možnost seznámit se s celou materií za příslušná zdaňovací období let 2012 až 2017 od okamžiku převzetí do okamžiku doručení dodatečných platebních výměrů. Během doby onemocnění zástupkyně přitom byl kontakt prakticky vyloučen. Stěžovatelka setrvala na svém názoru, že v otázce seznámení se se spisem byla porušena její procesní práva, nedošlo ani k osobnímu projednání závěrů daňové kontroly. Blanketním odvoláním by se stěžovatelka, bez dostatečné znalosti věci, vystavila riziku revize dodatečných platebních výměrů, které stanovovaly nulovou daň, dále rozšíření kontroly či provádění dalších kontrol.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem a navrhl kasační stížnost zamítnout. K faktickému zatížení stěžovatelky během nouzového stavu uvedl, že situace při nouzovém stavu v daném případě nemůže omlouvat zmeškání lhůt, neboť nouzový stav neomezil výkon advokacie a stěžovatelka byla v řízení zastoupena. Zástupkyně stěžovatelky mohla dále provozovat svou profesi a žalovanému je známo, že v jiných věcech podání v danou dobu činila. Rovněž odesílání podání prostřednictvím datových schránek nebylo během nouzového stavu nijak omezeno. Podle žalovaného nebylo třeba dále dokazovat poměry stěžovatelky během nouzového stavu či ve vztahu k jiným daňovým řízením. Učiněné důkazní návrhy proto byly nadbytečné. Navíc nebylo zřejmé, jaké konkrétní skutečnosti měly prokazovat. Jestliže stěžovatelka argumentuje nemocí

zástupkyně, žalovaný souhlasí se soudem, že nedošlo k prokázání splnění subjektivní lhůty pro podání žádosti. Břemeno prokázání závažného důvodu bylo na stěžovatelce a ta nepředložila žádný důkaz o tom, že její zástupkyně byla indisponována po celou dobu lhůty pro podání odvolání (tj. v období od 27. 1. 2021 do 25. 2. 2021). Předložen byl pouze výsledek laboratorního vyšetření ze dne 26. 1. 2021. Argumentaci, proč stěžovatelka nemohla podat alespoň blanketní odvolání, žalovaný nepovažuje za logickou. Stran otázky převzetí zastoupení a seznámení se se spisem, jakož i možnosti osobního projednání závěrů daňové kontroly, se žalovaný ztotožnil se závěry krajského soudu, že ani tyto okolnosti stěžovatelce objektivně nebránily v podání alespoň blanketního odvolání. Odůvodnění odvolání mohlo být následně doplněno k výzvě správce daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[7] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti předeslala její doplnění, které však posléze neučinila, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tím, zda nebylo nutné stěžovatelku vyzývat k doplnění kasační stížnosti a jejích náležitostí ve smyslu § 109 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle konstantní judikatury je však postup podle § 109 odst. 1 ve spojení s § 106 odst. 3 s. ř. s. namístě jen tehdy, pokud kasační stížnost neobsahuje vůbec žádnou argumentaci (ani pokus o ni). Postup dle těchto ustanovení není určen k tomu, aby soud upozorňoval stěžovatele na potřebu či vhodnost doplnění jeho argumentace (usnesení NSS ze dne 30. 6. 2022, č. j. 2 Afs 115/2020-42, bod 19, obdobně usnesení NSS ze dne 24. 4. 2023, č. j. 8 Azs 41/2023-38, bod 12, či usnesení ze dne 9. 11. 2023, č. j. 9 Afs 106/2022-38, bod 22). Jelikož v nyní projednávané věci „stručná verze“ kasační stížnosti nevykazuje vady ve smyslu nedostatku jejích náležitostí podle § 106 odst. 1 s. ř. s., Nejvyšší správní soud stěžovatelku k jejímu doplnění nevyzýval a při posouzení věci samé vycházel z kasační argumentace obsažené v podání ze dne 6. 5. 2024. Zároveň pro úplnost podotýká, že pokud stěžovatelka v kasační stížnosti uváděla, že ji doplní o podrobnější odůvodnění do deseti dnů od doručení protokolu z ústního jednání před krajským soudem, je z obsahu soudního spisu krajského soudu patrné, že z ústního jednání nebyl pořizován protokol, ale zvukový záznam dle § 49 odst. 13 s. ř. s., o čemž byli účastníci na začátku ústního jednání řádně poučeni.

[8] Dále stěžovatelka v kasační stížnosti namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu, a to jednak v obecné rovině, jednak z toho důvodu, že soud nezohlednil časový interval od převzetí zastoupení do okamžiku vydání dodatečných platebních výměřů, a to v kontextu obsáhlosti spisového materiálu. K namítané nepřezkoumatelnosti lze odkázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, či ze dne 16. 7. 2014, č. j. 3 As 111/2013-25). Z judikatury plyne, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, u nichž pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Takové vady Nejvyšší správní soud neshledal.

pokračování

Z napadeného rozsudku zřetelně vyplývá, jaké skutečnosti soud zohlednil při posouzení věci, k jakým závěrům na základě těchto skutečností dospěl a jakými úvahami se řídil. To platí i pro žalobní argumentaci týkající se omezené možnosti zástupkyně seznámit se se spisem poté, co převzala zastoupení. Krajský soud mj. v bodě 26 napadeného rozsudku uvedl, že skutečnosti týkající se tvrzené nemožnosti zástupkyně seznámit se se spisem objektivně nebránily stěžovatelce v tom, aby na základě doručených dodatečných platebních výměrů podala odvolání. K podání odvolání (třeba i odvolání blanketního, které by bylo později doplněno) jednoduše zástupkyně nepotřebovala znát obsah celého správního spisu. Toto vypořádání považuje Nejvyšší správní soud za zcela dostačující.

[9] Stěžovatelka taktéž setrvala na svém názoru uvedeném již v žalobě, že v daňovém řízení došlo k porušení jejích procesních práv, a to jednak tvrzenou nemožností seznámit se s obsáhlým správním spisem a dále upřením možnosti osobního projednání závěrů daňové kontroly. V tomto ohledu však stěžovatelka nijak nereaguje na nosné důvody rozsudku krajského soudu, který vysvětlil, že tato argumentace není relevantní, neboť uvedené skutečnosti nemohly objektivně zabránit tomu, aby stěžovatelka podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání. Právě v něm mohla proti procesním pochybením správce daně brojit. Stěžovatelka navíc odvolání nakonec podala, přičemž klíčovou odvolací námitkou byla právě nemožnost seznámit se s obsahem správního spisu. Pokud tedy stěžovatelka nyní v kasační stížnosti opětovně namítá porušení svých procesních práv, nijak tím nereaguje na závěry krajského soudu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 Afs 251/2020-29, bod 11, kasačnímu soudu nepřisluší v kasačním řízení opětovně přezkoumávat rozhodnutí žalovaného v rozsahu přezkumu provedeného krajským soudem. Předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti je napadený rozsudek krajského soudu, a tedy jím může být toliko to, zda rozhodnutí krajského soudu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti ob stojí. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, Nejvyšší správní soud je proto povolán k přezkumu pouze v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu vydaného soudního rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2023, č. j. 7 As 58/2022-34). Z tohoto hlediska proto kasační námitky, které alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského soudu, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s., a jsou proto nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Navíc předmětem řízení před krajským soudem bylo posouzení, zda existoval závažný důvod k navrácení odvolací lhůty v předešlý stav. Procesní námitky stěžovatelky, spočívající například v upření možnosti osobního projednání závěrů daňové kontroly, se tedy netýkají tohoto předmětu řízení, ale věcného přezkumu dodatečných platebních výměrů.

[10] Namítá-li stěžovatelka, že krajský soud nesprávně vyhodnotil její zatížení jakožto zdravotnického zařízení během pandemie covid-19 a že měl k prokázání této skutečnosti provést další navržené důkazy (zejména výslechy personálu stěžovatelky), ani této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Krajský soud v napadeném rozsudku nezpochybňoval složitou situaci stěžovatelky během nouzového stavu a probíhající pandemie, nicméně podotkl, že stěžovatelka byla v daňovém řízení kvalifikovaně zastoupena (body 35 a 36 napadeného rozsudku). Výkon advokátní profese přitom nebyl v danou dobu omezen do té míry, aby zástupkyně stěžovatelky nemohla podat odvolání prostřednictvím datové schránky. K tomuto úkonu nebyl nezbytný žádný osobní kontakt se správcem daně ani obsáhlé osobní konzultace mezi zástupkyní a managementem, zaměstnanci či

stěžovatelčiným daňovým poradcem. Případné výsledky navržených osob, které měly prokázat složitou situaci stěžovatelky během nouzového stavu, by tak nemohly přinést žádnou podporu tvrzení, že v daňovém řízení u stěžovatelky existovala objektivní (tj. na její vůli nezávislá) překážka zabraňující jí v možnosti odvolání podat. Nejvyšší správní soud současně konstatuje, že institut navrácení lhůty v předešlý stav upravený v § 37 daňového řádu má charakter výjimečného nástroje, kterým lze zmírnit dopady některých závažných životních situací. Neslouží tedy obecně k podpoře osob, které bez existence objektivní překážky zmeškají stanovenou lhůtu a které se o plnění svých povinností či uplatnění práv začnou aktivně zajímat až následně (rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 276/2020-50, bod 28). Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že krajský soud posoudil tento žalobní bod správně, přičemž souhlasí i se závěrem, že další dokazování stran složité situace stěžovatelky během pandemie, kterou nadto krajský soud nezpochybňoval, bylo nadbytečné.

[11] Pokud stěžovatelka tvrdí, že po ní nelze spravedlivě požadovat, aby prokazovala trvání zdravotní indispozice zástupkyně během celé odvolací lhůty, popř. do podání žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav, Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozložení důkazního břemene v daňovém řízení specifikuje § 92 daňového řádu, podle jehož třetího odstavce daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Tvrdila-li tedy stěžovatelka ve své žádosti závažný důvod pro navrácení lhůty spočívající v trvající zdravotní indispozici její zástupkyně, byla povinna svá tvrzení také adekvátně doložit a prokázat. Nelze dost dobře požadovat po správním orgánu, aby v řízení o žádosti obstarával za účastníka veškeré podklady vedoucí ke kladnému rozhodnutí, které je primárně v individuálním zájmu tohoto účastníka, jehož v tomto ohledu tíží důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2017, č. j. 8 Azs 111/2017-36, bod 12).

[12] Stěžovatelka tak nepochybně mohla společně s žádostí předložit např. lékařskou zprávu vztahující se k přetrvávajícím zdravotním komplikacím zástupkyně a mohla doložit i řadu jiných důkazních prostředků svědčících o neschopnosti zástupkyně pracovat v průběhu celé odvolací lhůty. Sama skutečnost, že zástupkyni bylo diagnostikováno onemocnění covid-19, tvrzení o existenci závažného důvodu nedokládá. Doložení výsledku PCR testu dokládající onemocnění covid-19 proto samo o sobě nesvědčí o existenci objektivní překážky k učinění úkonu (odvolání) ve stanovené lhůtě.

[13] Stěžovatelka dále závěrem argumentovala, že by se podáním blanketního odvolání, bez dostatečné znalosti věci, vystavila riziku revize dodatečných platebních výměrů, které stanovovaly nulovou daň, a proto z tohoto důvodu nebylo možné blanketní odvolání ve lhůtě podat. Nejvyšší správní soud však poukazuje na to, že bylo čistě věci procesní strategie stěžovatelky, zda podá blanketní odvolání a následně je doplní, případně zda následně vezme podané odvolání zpět. Obecně nelze z takto tvrzeného důvodu dovozovat, že by odvolání nebylo možné podat.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[14] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených závěrů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[15] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému by právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti jakožto procesně úspěšnému účastníkovi řízení náleželo. Soud mu však náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 23. srpna 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu