



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **MIONET SK s.r.o.**, se sídlem Tř. T. Bati 87, Zlín, zast. Mgr. Pavlem Lízalem, advokátem, se sídlem se sídlem J. A. Bati 5637, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2023, č. j. 40220/23/5200-10423-711333, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2024, č. j. 31 Af 5/2024-37,

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.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 2. 3. 2022, č. j. 357534/22/3301-51521-712728 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni pokutu za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 podle § 250 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Správce daně dovodil, že lhůta k podání daňového přiznání uplynula dne 26. 7. 2021, žalobkyně však daňové přiznání podala až dne 31. 8. 2021. Její žádosti ze dne 29. 6. 2021 o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání přitom správce daně nevyhověl.

[2] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud neshledal důvodnou žádnou z uplatněných žalobních námitek. Ty přitom směřovaly výlučně proti rozhodnutí správce daně o neprodloužení lhůty k podání řádného daňového tvrzení (dále jen „rozhodnutí o neprodloužení lhůty“). Krajský soud poukázal na to, že rozhodnutí o neprodloužení lhůty je podkladovým rozhodnutím ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., jehož zákonnost soud k námitce přezkoumá v řízení o žalobě proti rozhodnutí o povinnosti zaplatit pokutu za opožděné tvrzení daně. Současně však upozornil, že řízení ve věci pokuty podle § 250 daňového řádu není pokračováním řízení o žádosti o prodloužení lhůty podle § 36 daňového řádu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 2 Afs 165/2016-26, uvedl, že v řízení o žádosti o prodloužení zákonné lhůty pro podání daňového přiznání je ve smyslu § 36 odst. 4 daňového řádu s definitivní platností rozhodnuto o tom, zda předmětná zákonná lhůta v konkrétním případě bude či nebude prodloužena. Po vydání tohoto rozhodnutí proto daňový subjekt již nemůže osud žádosti o prodloužení lhůty nijak ovlivnit. Nemůže tedy již ani rozšiřovat důvody žádosti nebo k těmto důvodům dokládat důkazní prostředky. S ohledem na uvedené považoval krajský soud za irelevantní žalobní námitku o dvojinstančnosti řízení o neprodloužení lhůty. V něm lze zkoumat pouze to, zda v době vydání rozhodnutí o neprodloužení lhůty pro podání řádného daňového přiznání byly splněny podmínky pro nevyhovění žádosti či nikoliv.

[5] Krajský soud s odkazem na § 36 odst. 1 daňového řádu uvedl, že podmínkou pro prodloužení lhůty je existence závažných důvodů pro takový postup. Tyto důvody musí uvést daňový subjekt a ve vztahu k nim jej vedle břemene tvrzení tíží také břemeno důkazní. V daném případě však žalobkyně uvedla pouze obecné důvody své žádosti a nepředložila k nim žádný důkazní prostředek, který by osvědčoval tvrzené onemocnění COVID-19 u jedné ze zaměstnankyň zástupce žalobkyně v daňovém řízení (společnost F-CONSULT s.r.o.). Za závažný důvod podle § 36 odst. 1 daňového řádu shodně s žalovaným nepovažoval krajský soud ani to, že jedna ze zaměstnankyň tohoto zástupce ukončila ke dni 31. 5. 2021 pracovní poměr, čímž u daňového poradce mělo dojít ke snížení efektivity práce. Jednalo se o skutečnost, která byla tomuto zástupci žalobkyně známa s předstihem. Krajský soud dodal, že za závažný důvod nelze považovat ani tvrzené vyjádření tehdejší ministryně financí o tom, že finanční správa bude v době, kdy probíhala pandemie onemocnění COVID-19, přistupovat k opožděním podáním a žádostem obezřetně a mírně. Nadto žalobkyně uvedené tvrzení nikterak nedoložila.

[6] Krajský soud shrnul, že žalovaný nemohl při rozhodování zohlednit tvrzení a důkazy týkající se důvodů pro neprodloužení lhůty k podání řádného daňového přiznání v řízení o vyměření pokuty a za irelevantní považoval i námitku o tvrzeném snížení efektivity práce, k níž mělo dojít v důsledku uvedených skutečností (nemoci a odchodu jednoho zaměstnance) na straně zástupce žalobkyně. Krajský soud uzavřel, že rozhodnutí o neprodloužení lhůty není nezákonné a napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro chybějící důvody.

pokračování

III.

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s. a navrhuje jej zrušit.

[8] Stěžovatelka předesílá, že věc se týká možnosti dokládání důkazních prostředků v odvolacím řízení ve věci zamítnuté žádosti o prodloužení lhůty k dani z příjmů z právnických osob. Rekapituluje podstatné skutkové okolnosti případu (zjištěnou pozitivitu na COVID-19 u jedné ze zaměstnankyň jejího daňového poradce v březnu 2021 a výpověď další zaměstnankyně tohoto daňového poradce v dubnu 2021). Stěžovatelka namítá, že byť žádost odůvodnila jen stručně, následně ji v odvolání proti platebnímu výměru doložila důkazní prostředky, které tvrzené skutečnosti prokazovaly. Žalovaný se jim v napadeném rozhodnutí dostatečně nevěnoval a vyjádřil se k nim pouze obecně. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem, který k tomu vyslovil krajský soud odst. 15. napadeného rozsudku, podle nějž nelze rozšiřovat důvody či doplňovat důkazní prostředky k žádosti o prodloužení lhůty proto, že o této žádosti již bylo rozhodnuto. Naproti tomu upozorňuje na rozsudek č. j. 2 Afs 165/2016-26, z nějž dovozuje, že lze v odvolání proti platebnímu výměru uplatnit námitky proti rozhodnutí o neprodloužení lhůty.

[9] K samotné otázce existence vážných důvodů pro prodloužení lhůty stěžovatelka uvádí, že výpadek práce jednoho zaměstnance a nařízení karantény u druhého zaměstnance (jejího zástupce) v délce 14 dnů považuje za vážný důvod k tomu, aby lhůta k podání daňového přiznání byla prodloužena.

[10] Stěžovatelka zastává názor, že podle rozsudku č. j. 2 Afs 165/2016-26 je dána možnost odvolání v případě nevyhovění žádosti o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání. Z toho podle ní vyplývá, že je přípustná dvojinstančnost řízení, a v rámci odvolacího řízení tudíž může dokládat další důkazní prostředky svědčící v její prospěch ohledně důvodů, pro které o prodloužení lhůty žádala. Tyto důvody také v odvolacím řízení uvedla (snížení efektivity a produktivity práce daňového poradce, který sestavoval účetní závěrku a samotné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob). Stěžovatelka přitom v odvolacím řízení doložila skutečnosti týkající se počtu odpracovaných hodin zaměstnanců daňové kanceláře, výpověď jednoho zaměstnance a další důkazy, aniž se k nim žalovaný vyjádřil. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že tato tvrzení a důkazy poskytnuté až v odvolacím řízení nelze zohlednit. Stěžovatelka pak bez dalšího tvrzení v obecnosti odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, z nějž cituje.

IV.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Poukazuje na to, že veškerá stížnostní argumentace se týká zákonnosti podkladového rozhodnutí, kterým stěžovatelce nebyla prodloužena lhůta k podání řádného daňového přiznání, přičemž kasační námitky jsou obdobné těm žalobním. Žalovaný tedy setrvává na tom, co uvedl v napadeném rozhodnutí a posléze i ve vyjádření k žalobě. Ztotožňuje se s právním posouzením věci krajským soudem. Ten se zabýval všemi relevantními námitkami a své závěry také řádně odůvodnil. Z toho vyplývá, že závěr správce daně, který stěžovatelce platebním výměrem uložil pokutu za opožděné tvrzení daně, je souladný se zákonem i relevantní judikaturou.

V.

[12] S ohledem na skutečnost, jak je kasační stížnost formulována, se Nejvyšší správní soud musel nejdříve vypořádat s otázkou její přípustnosti. Kasační stížnost je totiž opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se proto musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). To znamená, že *„uvedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ni nahlížet jako na nepřipustnou, neboť se mýjí s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.). K obdobným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl také v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, podle kterého *„kasační stížnost, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s., a bude proto jako nepřipustná odmítnuta (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).“*

[13] V intencích výše uvedeného nezbyvá než konstatovat, že jedinou projednatelnou kasační námitkou je otázka tvrzené dvojinstančnosti řízení, v níž se stěžovatelka vymezuje (byť poměrně obecně) vůči závěru krajského soudu obsaženému v odst. 15. napadeného rozsudku (k posouzení této námitky viz dále). Veškerá zbylá stížnostní argumentace je vystavěna buď na vyjádření nesouhlasu s postupem žalovaného v odvolacím řízení či na polemice s jeho závěry obsaženými v napadeném rozhodnutí, nebo na zcela obecném konstatování, že stěžovatelka nesouhlasí se závěry krajského soudu, které k těmto otázkám v napadeném rozsudku vyslovil. Taková stížnostní argumentace však s ohledem na shora citovanou judikaturu nesměřuje proti napadenému rozsudku, ale proti postupu daňových orgánů či jejich závěrům, které již byly podrobeny přezkumu ze strany krajského soudu v řízení o žalobě. Otázce existence závažných důvodů ve smyslu § 36 odst. 1 daňového řádu či posouzení důkazních prostředků, které stěžovatelka předložila v odvolacím řízení k jejich prokázání, se krajský soud v napadeném rozsudku věnoval. Stěžovatelka přesto proti jeho závěrům žádnou konkrétní argumentaci neuplatňuje. Z její strany v obecnosti uplatněný nesouhlas se závěry krajského soudu k těmto otázkám nelze považovat za řádně uplatněné kasační námitky. Tyto jsou tudíž nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[14] Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost v rozsahu zmíněné jediné přípustné kasační námitky a v mezích 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.).

[15] Kasační stížnost v rozsahu, v němž obsahuje přípustnou kasační námitku, není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud předeseílá, že stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) i e) s. ř. s. S ohledem na výše uvedené (nepřipustnost převážné části kasační argumentace) přitom v dané věci ohledně namítané dvojinstančnosti řízení přichází v úvahu pouze kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že její argumentace týkající

pokračování

se dvojinstančností řízení je irelevantní proto, že řízení o prodloužení lhůty k podání řádného daňového tvrzení a o uložení pokuty za opožděné daňové tvrzení jsou řízení odlišná.

[17] Pouze pro úplnost na tomto místě Nejvyšší správní soud dodává, že napadený rozsudek považuje za srozumitelný a plně přezkumu způsobilý, tedy obsahující dostatek důvodů, na základě nichž krajský soud dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby. V souzené věci tedy není naplněn kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kterým je povinen se Nejvyšší správní soud zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud stěžovatelka žádné vady pod něj podřaditelné neuplatňuje.

[18] Krajský soud však nepochybil ani v otázce, která jako jediná zůstala v řízení o kasační stížnosti předmětem posouzení. Stěžovatelka s odkazem na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 165/2016-26 tvrdí, že může v řízení o odvolání proti platebnímu výměru (na pokutu za opožděné daňové tvrzení) dokládat konkrétní skutečnosti svědčící o tom, že zde byly závažné důvody, pro které jí měla být prodloužena lhůta k podání řádného daňového tvrzení. V uvedeném se však stěžovatelka mylí, což jí ostatně správně vysvětlil již krajský soud v napadeném rozsudku.

[19] V opakovaně citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 165/2016-26 se Nejvyšší správní soud věnoval otázce, zda je samostatně soudně přezkoumatelné rozhodnutí správce daně, kterým neprodloužil k žádosti daňového subjektu lhůtu k podání řádného daňového tvrzení. Druhý senát v něm dospěl k závěru, že tomu tak není, neboť uvedeným rozhodnutím (je-li negativní, tedy lhůta není prodloužena) ještě nedochází k zásahu do veřejných subjektivních práv daňového subjektu. Toto rozhodnutí má podle citovaného rozsudku povahu podkladového rozhodnutí, které se v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumá v řízení o uložení pokuty za opožděné daňové tvrzení. V podrobnostech lze odkázat na odstavce [17] a [18] uvedeného rozsudku, který je dostupný na www.nssoud.cz.

[20] Nic jiného nevyslovil ani krajský soud, který se k této otázce shodně vyjádřil v odst. 14. napadeného rozsudku. Neopomněl však přílehlavě upozornit na to, že to neznamená, že „řízení ve věci pokuty dle § 250 daňového řádu je pokračováním řízení o žádosti dle § 36 daňového řádu.“ Ani uvedenému nemá Nejvyšší správní soud co vytknout. V řízení o uložení pokuty za opožděné řádné daňové tvrzení lze vůči rozhodnutí o neprodloužení lhůty namítat pouze to, že v době, kdy správce daně o uvedené žádosti rozhodoval, nebyly splněny podmínky pro takový postup. Nemůže však doplňujícími tvrzeními či doplňujícím dokazováním měnit či rozšiřovat skutečnosti, na základě nichž správce daně o žádosti (o prodloužení lhůty) rozhodoval.

[21] Odkazuje-li stěžovatelka v této souvislosti na odst. [16] rozsudku č. j. 2 Afs 165/2016-26, z něhož zřejmě dovozuje možnost doložení dalších důkazů, které mají odůvodnit žádost o prodloužení lhůty v řízení o odvolání proti platebnímu výměru na pokutu, pak takový závěr z dané pasáže (ale ani z jakékoliv jiné části rozsudku druhého senátu) neplyne.

[22] Podle § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s., *byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost,*

není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví. (důraz přidán soudem).

[23] Krajský soud přitom nikterak nepochybil, pokud se v řízení o žalobě, jehož předmětem byl přezkum napadeného rozhodnutí, zabýval na půdorysu řádně a včas uplatněných žalobních bodů i zákonnosti rozhodnutí správce daně, kterým neprodloužil stěžovatelce lhůtu k podání řádného daňového tvrzení. Poukázal na podmínky vyplývající z § 36 odst. 1 daňového řádu, za nichž lze žádosti vyhovět (žádost je učiněna před uplynutím lhůty k podání daňového tvrzení a k prodloužení lhůty existují vážné důvody). Nepřehlédl přitom, že žádost, kterou učinil stěžovatelčin daňový poradce dne 29. 6. 2021, byla sice včasná, ale poměrně obecná (což ani stěžovatelka nepopírá) a bylo v ní uvedeno pouze to, že „[n]aše daňová kancelář měla v průběhu měsíce března a dubna 2021 problémy s nákazou COVID 19. Současně nás opustila kolegyně, které skončil pracovní právní poměr k 31.5.2021. Výše uvedené skutečnosti nám velmi zkomplikovaly práce na účetní závěrce daňového subjektu.“ Současně tato žádost nebyla podložena žádnými důkazními prostředky osvědčujícími v ní uváděné skutečnosti (ani to stěžovatelka nerozporuje).

[24] Krajský soud se také zabýval otázkou, zda stěžovatelčina tvrzení o pozitivitě jedné zaměstnankyně na onemocnění COVID-19 a ukončení pracovního poměru další zaměstnankyně daňové kanceláře (z celkového počtu sedmi zaměstnanců), představovala onen vážný důvod podle § 36 odst. 1 daňového řádu. Dospěl však k negativnímu závěru, o němž pojednal v odst. 18. až 23. napadeného rozsudku. Jelikož na základě těchto úvah nedovodil nezákonnost podkladového rozhodnutí o neprodloužení lhůty, uzavřel, že také napadené rozhodnutí je souladné se zákonem (samostatné žalobní body proti napadenému rozhodnutí totiž stěžovatelka vůbec neuplatňovala).

[25] Uvedenému nemá Nejvyšší správní soud co vytknout a závěry krajského soudu považuje za správné. Shoduje se s krajským soudem i v tom, že byť lze v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí brojit proti zákonnosti (nikoliv věcné správnosti) podkladového rozhodnutí o neprodloužení lhůty, nejedná se o odvolací řízení proti rozhodnutí o neprodloužení lhůty. To netvoří jednotu s řízením, jehož výsledkem je vydání platebního výměru na pokutu, nejedná se tedy o žádnou dvojinstančnost daňového řízení o žádosti o prodloužení lhůty, jak stěžovatelka chybně v kasační stížnosti dovozuje.

[26] S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud shrnuje, že krajský soud spornou otázku týkající se dvojinstančnosti řízení o prodloužení lhůty k podání řádného daňového tvrzení posoudil správně a nedopustil se žádného pochybení. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není naplněn.

[27] Uplatňuje-li stěžovatelka v kasační stížnosti dále argumentaci k otázce existence vážných důvodů pro prodloužení lhůty a možnosti dodatečně předkládat důkazy, resp. i to, že se žalovaný s předloženými důkazy nevypořádal, Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje již shora uvedené. Tato stěžovatelčina argumentace je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se omezuje pouze na vytčení nedostatků, jichž se měl dopustit žalovaný, a na zcela obecně vyslovený nesouhlas se závěry krajského soudu, bez uvedení konkrétních pochybení, která v jeho právním posouzení či postupu spatřuje. Nejvyšší správní soud tudíž nemá podklad v podobě přípustných kasačních námitek, na základě něž by se mohl věcí více

pokračování

zabývat. Nemohl tudíž ani posoudit naplnění zbylých uplatněných kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) a e) s. ř. s. Zbývá dodat, že naplnění kasačního důvodu podle písm. e) daného ustanovení v souzené věci vůbec nepřichází v úvahu, neboť předmětem přezkumu zde nebyla zákonnost rozhodnutí o odmítnutí žaloby či o zastavení řízení před krajským soudem.

VI.

[28] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 28. srpna 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu