ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **LESK hutní materiál, s.r.o.**, sídlem tř. T. G. Masaryka 602, Frýdek-Místek, zastoupené JUDr. Michaelou Volnou, advokátkou sídlem Práčská 3315/8e, Praha 10, proti žalovaným: **1) Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, **2) Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného 1) ze dne 3. 12. 2019, čj. 49938/19/5100-41451-711055, a rozhodnutím žalovaného 2) ze dne 16. 5. 2017, čj. 2137670/17/3207-51523-802412, čj. 2137771/17/3207-51523-802412 a čj. 2138264/17/3207-51523-802412, a ze dne 22. 3. 2017, čj. 815105/17/3207-51523-802412, čj. 820705/17/3207-51523-802412 a čj. 820898/17/3207-51523-802412, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 9. 2020, čj. 25 Af 19/2020-31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému 1) ani 2) **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný 2) vydal 22. 3. 2017 tři výše uvedená rozhodnutí – dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob. Žalobkyně proti nim podala 3. 5. 2017 odvolání, která žalovaný 2) dle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

výše uvedenými rozhodnutími z 16. 5. 2017 zamítl a odvolací řízení zastavil, neboť odvolání byla podána po lhůtě.

[2] Žalobkyně dále podala 17. 5. 2017 žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav dle § 37 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný 1) však žádosti nesprávně posoudil jako odvolání proti rozhodnutím z 16. 5. 2017 (o zamítnutí odvolání a zastavení řízení), která rozhodnutím z 29. 11. 2017, čj. 51506/17/5200-11434-701858, zamítl. Toto rozhodnutí zrušil Krajský soud v Ostravě rozsudkem z 20. 12. 2018, čj. 25 Af 4/2018-46, s tím, že se nejednalo o odvolání. Rozhodnutím z 13. 3. 2019, čj. 880876/19/3200-11450-807169, žalovaný 2) žádosti žalobkyně o navrácení lhůty v předešlý stav zamítl. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný 1) výše uvedeným rozhodnutím z 3. 12. 2019.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného 2) z 22. 3. 2017 a z 16. 5. 2017 a rozhodnutí žalovaného 1) z 3. 12. 2019 žalobou u Krajského soudu v Ostravě, jenž žalobu výše uvedeným usnesením odmítl. Ve vztahu ke všem šesti rozhodnutím žalovaného 2) dospěl k závěru, že žalobkyně nevyčerpala řádné opravné prostředky (odvolání), a proto je žaloba dle § 68 písm. a) s. ř. s. nepřípustná. Ohledně rozhodnutí žalovaného 1) dospěl s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu k závěru, že jde o rozhodnutí předběžné povahy, které je dle § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučeno ze soudního přezkoumání.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaných

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti usnesení krajského soudu kasační stížnost.

[5] Nezákonnost napadeného usnesení stěžovatelka shledává v tom, že se krajský soud nedostatečně zabýval všemi žalobou napadenými rozhodnutími, která je třeba vnímat jako jeden celek. Odmítnutí žaloby považuje za přepjatě formalistické. Uvedla, že žalobou napadla rozhodnutí žalovaného 1) a všechna jemu předcházející rozhodnutí, jakož i průběh řízení, neboť má za to, že rozhodnutí žalovaného 1) jako konečné rozhodnutí má ve svém důsledku vliv na vydání dodatečných platebních výměrů. Ve vztahu k tomuto rozhodnutí nejsou naplněny znaky předběžnosti uvedené v rozsudku NSS z 29. 3. 2006, čj. 2 Afs 183/2005-64, č. 886/2006 Sb. NSS, konkrétně časové hledisko, neboť žalovaný 2) o podaných odvoláních rozhodl dříve, než bylo postaveno najisto, zda bylo zmeškání úkonu prominuto, tj. zda byla lhůta navrácena v předešlý stav. Žaloba proti tomuto rozhodnutí je dle stěžovatelky věcně projednatelná, jak plyne z rozsudků Městského soudu v Praze 20. 11. 2015, čj. 5 Af 41/2012-49 a Krajského soudu v Brně z 9. 4. 2020, čj. 30 Af 76/2018-36.

[6] Dále namítala, že dosud nebylo rozhodnuto o jejích odvoláních proti rozhodnutím žalovaného 2) z 16. 5. 2017, resp. že žalovaný 2) nesprávným postupem zastřel vůli stěžovatelky, neboť odvolání ze dne 17. 5. 2017 nesprávně označil.

[7] Ve zbytku kasační stížnosti namítla nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí a procesního postupu předcházejícího jejich vydání (tvrdila naplnění závažného důvodu pro navrácení lhůty). K meritu věci vztahuje i námitku nepřezkoumatelnosti usnesení krajského soudu.

[8] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný 1) uvedl, že krajský soud se zabýval dostatečně všemi výše uvedenými rozhodnutími. Ztotožnil se i s důvody pro odmítnutí žaloby. Stěžovatelkou uváděné rozsudky Městského soudu v Praze a Krajského soudu v Brně jsou ojedinělým odklonem od konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek z 22. 2. 2017, čj. 5 Afs 136/2016-36). Nadto, rozsudek městského soudu není na projednávaný případ příléhavý, neboť řeší otázku zastavení řízení o žádosti o navrácení lhůty v předešlý stav dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. K námitce porušení zákona v řízení před správním orgánem uvedl, že se míjí s předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[10] Žalovaný 2) se plně ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že za marné vyčerpání opravných prostředků v řízení před správním orgánem nelze považovat nerozhodnutí o odvolání. K tomu případně slouží ochrana před nečinností správního orgánu. Navrhl rovněž zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu uplatněné kasační námitky a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelka uvedla, že kasační stížnost podává z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s. Je-li však kasační stížností napadeno usnesení městského soudu o odmítnutí návrhu, přichází v úvahu z povahy věci pouze kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy namítaná nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu (nebo zastavení řízení). Tento důvod pak v sobě zahrnuje i další důvody kasační stížnosti (např. rozsudek NSS z 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004-98, č. 625/2005 Sb. NSS). Naopak, v rámci přezkumu usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby se kasační soud nemůže zabývat otázkou důvodnosti žaloby, zákonností žalobou napadeného aktu ani procesního postupu souvisejícího s jeho vydáním (rozsudek NSS z 30. 11. 2021, čj. 7 As 281/2021-32, bod 6).

[13] Námitky mířící do merita věci, ať již je stěžovatelka formálně podřadila pod některý z kasačních důvodů či nikoli, tedy nikterak nereagují na argumentaci krajského soudu, neboť neuvádí, z jakých důvodů jsou nesprávné závěry, na jejichž základě krajský soud žalobu odmítl (bod [7] výše). Námitky nelze projednat, protože nesměřují proti rozhodovacím důvodům, a jsou tak nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírají o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. (rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2021, čj. 8 As 124/2019-46, body 67 a 68).

[14] Zbylými námitkami, jež stěžovatelka formálně řadí pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., směřuje do nezákonnosti napadeného usnesení, neboť jimi napadá rozhodovací důvody, jež krajský soud vedly k odmítnutí žaloby. Tyto námitky odpovídají důvodu dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a jsou tak přípustné.

[15] Stěžovatelka namítla, že nebyly naplněny znaky předběžnosti uvedené v rozsudku NSS čj. 2 Afs 183/2005-64, konkrétně časová podmínka, neboť žalovaný 2) o podaných odvoláních rozhodl dříve, než bylo postaveno najisto, zda byla lhůta navrácena v předešlý

stav. Námitka není důvodná. Rozhodnutí žalovaného 2) z 16. 5. 2017 o zamítnutí odvolání a zastavení řízení [dle § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu] nejsou konečnými rozhodnutími ve věci. Daňový řád totiž nevylučuje podání odvolání proti takovým rozhodnutím správce daně (rozsudek z 9. 4. 2020, čj. 7 Afs 570/2018-21, body 12 až 14, kde se NSS zabýval shodnou situací). Stěžovatelka byla i v nyní projednávané věci o možnosti podat odvolání řádně poučena. V rámci takového odvolání pak lze namítat nezákonnost rozhodnutí o zamítnutí odvolání a zastavení řízení, tj. že odvolání proti dodatečným platebním výběrům nebylo podáno po lhůtě, protože ta měla být navrácena v předešlý stav (mělo být prominuto její zmeškání).

[16] Až případná rozhodnutí o odvoláních proti rozhodnutím žalovaného 2) z 16. 5. 2017 (o zamítnutí odvolání a zastavení řízení) by byla konečnými rozhodnutími ve věci, pro něž by bylo podstatné vyřešení předběžné otázky, zda stěžovatelčiným žádostem o navrácení lhůty k podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo vyhověno či nikoli. Žalovaný 1) jako odvolací správní orgán by si v takovém řízení musel prvně postavit na jisto, zda byla lhůta pro podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům z 22. 3. 2017 navrácena. A až výroky takových rozhodnutí by konstituovaly konečné důsledky představující zásah do právní sféry stěžovatelky ve smyslu § 65 s. ř. s., proti nimž by se mohla bránit žalobou a správní soud by přezkoumal i zákonnost rozhodnutí o zamítnutí žádostí o navrácení lhůty v předešlý stav (rozsudek NSS čj. 5 Afs 136/2016-36). Taková rozhodnutí nicméně vydána nebyla, a to proto, že stěžovatelka odvolání proti rozhodnutím žalovaného 2) z 16. 5. 2017 nepodala. Tato skutečnost však na závěr o předběžné povaze rozhodnutí ve věci navrácení lhůty nemá vliv (rozsudek NSS čj. 5 Afs 136/2016-36, a rozsudek NSS z 13. 5. 2020, čj. 1 Afs 420/2019-33, body 17 a 18).

[17] Stěžovatelka se sice snaží tvrdit opak, avšak nemá pravdu. V této souvislosti uvádí, že odvolání proti rozhodnutím žalovaného 2) z 16. 5. 2017 podala, avšak dosud o nich nebylo rozhodnuto. Patrně má za to, že těmito odvoláními jsou odvolání ze 17. 5. 2017. Tak tomu ovšem není. Tato odvolání byla zcela zjevně opět odvoláními proti dodatečným platebním výměrům z 22. 3. 2017, které byly v těchto odvoláních přesně označeny čísly jednacími. Tento závěr, vedle přesné identifikace platebních výměrů, potvrzují také navazující podání z 24. 5. 2017, která jsou doplněním těchto odvolání. V těchto doplněních totiž stěžovatelka argumentuje věcně proti vydaným platebním výměrům. K tomu, že první odvolání z 3. 5. 2017 byla rozhodnutími žalovaného 2) z 16. 5. 2017 nesprávně odmítnuta pro opožděnost, nenamítá vůbec nic. Pokud by skutečně mělo jít o odvolání proti rozhodnutím žalovaného 2) z 16. 5. 2017, jak se stěžovatelka snaží tvrdit, musela by předmětem její argumentace být právě otázka včasnosti odvolání z 3. 5. 2017 společně s otázkou týkající se podané žádosti o navrácení lhůty k podání odvolání. Tak tomu ale není. Nadto i o těchto odvoláních již bylo rozhodnuto, a to s odkazem na § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu rozhodnutími žalovaného 2) z 14. 12. 2017. I v těchto rozhodnutích byla stěžovatelka poučena o možnosti podat odvolání. Ovšem neučinila tak.

[18] Pokud snad má stěžovatelka na mysli ještě jiná podání (kasační stížnost v tomto ohledu není zcela jasná), pak je třeba poznamenat, že pro bezúspěšné vyčerpání řádných opravných prostředků nestačí jejich pouhé uplatnění, nýbrž je třeba, aby o nich bylo rozhodnuto (rozsudek NSS z 30. 3. 2020, čj. 7 As 36/2020-52, bod 24). Je-li tedy stěžovatelka přesvědčena o tom, že odvolání proti rozhodnutím z 16. 5. 2017 podala

a není o nich dosud rozhodnuto, je jen na ní, aby se vydání rozhodnutí o tvrzených odvoláních domáhala prostřednictvím ochrany před nečinností, nejprve v řízení před správními orgány dle § 38 daňového řádu, příp. poté před správním soudem dle § 79 a násl. s. ř. s.

[19] Nutno ještě dodat, že v kontextu stěžovatelčina tvrzení o tom, že dosud nebylo rozhodnuto o odvoláních proti rozhodnutím žalovaného 2) z 16. 5. 2017, není zcela zřejmé, na základě čeho považuje rozhodnutí žalovaného 2) z 16. 5. 2017 za rozhodnutí, která lze napadnout správní žalobou. Touto částí své argumentace totiž spíše stvrzuje závěr krajského soudu o tom, že tato rozhodnutí nelze napadnout žalobou pro nevyčerpání řádného opravného prostředku. Její argumentace je v tomto ohledu do značné míry nekonzistentní.

[20] Rozhodnutí žalovaného 1) z 3. 12. 2019, jímž zamítl odvolání proti rozhodnutí žalovaného 2) o zamítnutí žádostí o navrácení lhůty, je tedy rozhodnutím předběžné povahy ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. Žaloba proti němu je podle § 68 písm. e) s. ř. s. nepřípustná a krajský soud ji správně podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl. K existenci rozhodnutí krajských soudů, která v minulosti připustila rozhodnutí o žádosti o navrácení lhůty k meritornímu přezkumu, pak ÚS v bodě 18 usnesení z 18. 2. 2020, sp. zn. I. ÚS 4055/19, uvedl, že závěry v nich vyslovené byly překonány rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu (obdobně žalovaným uvedený rozsudek NSS čj. 5 Afs 136/2016-36, jenž označil rozsudek městského soudu čj. 5 Af 41/2012-49 za „*ojedinělý odklon od konstantní judikatury správních soudů*“).

[21] Nejvyšší správní soud uzavírá, že postup krajského soudu vedoucí k odmítnutí žaloby proti rozhodnutí žalovaného 1) z 3. 12. 2019 a rozhodnutím žalovaného 2) z 16. 5. 2017 plně odpovídal zákonu, pročež jej nelze označit za přepjatě formalistický (rozsudek NSS čj. 7 Afs 570/2018-21, bod 13 a tam uvedené usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS). Odmítnutím žaloby proti samotným platebním výměrům z 22. 3. 2017 se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť proti těmto závěrům stěžovatelka v kasační stížnosti nic nenamítala.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka úspěch neměla, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému 1) a ani žalovanému 2), kteří měli ve věci úspěch a měli by tak právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady s tímto řízením spojené nad rámec jejich běžné úřední činnosti nevznikly, proto jim Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 18. března 2022

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu