

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudců Zdeňka Kühna a Jana Kratochvíla ve věci žalobkyně: **CZ IZOLACE s.r.o.**, Blanická 834/140, Ostrava, zastoupená advokátem Mgr. Ing. Martinem Janotou, 28. října 1727/108, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019, č. j. 39956/19/5100-41452-711893, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 5. 2020, č. j. 22 Af 59/2019-32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v této věci je, zda žalobkyně (stěžovatelka) kasační námitku uplatnila již v řízení před krajským soudem.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) stěžovatelce uložil dvě pokuty ve výši 1 000 Kč za opožděné podání kontrolních hlášení za říjen a listopad 2018. Stěžovatelka se odvolala. Rozhodnutím označeným v záhlaví žalovaný pouze formulačně změnil výroky rozhodnutí, věcně však platební výměry potvrdil. Stěžovatelka neuspěla ani se žalobou u krajského soudu, který žalobu rozsudkem zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatelka se proti rozsudku krajského soudu brání kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního. Stěžovatelka vznáší jedinou kasační námitku. Dle ní je uložení pokut diskriminační. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty (zákon o DPH) činí nepřípustné rozdíly v četnosti podávání kontrolních hlášení mezi právnickými a fyzickými osobami. Podle § 101e zákona o DPH plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za každý kalendářní měsíc, avšak plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání. To v případě fyzické osoby může být i čtvrtletně. Žalobkyně také podává daňové přiznání čtvrtletně, avšak na rozdíl od fyzické osoby musí kontrolní hlášení podávat každý měsíc. Tento rozdíl považuje za diskriminační. Krajský soud se navíc s touto námitkou nevypořádal.

[4] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Poukázal zejména na to, že tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v žalobě.

III. Právní hodnocení

[5] Z § 104 odst. 4 soudního řádu správního vyplývá, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V případě kasačních důvodů neuplatněných v žalobním řízení je konstantně judikována nemožnost jejich meritorního přezkoumání v řízení před Nejvyšším správním soudem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 1 Azs 34/2004).

[6] Stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje na následující pasáže žaloby, ve kterých údajně vznesla námitku porušení zákazu diskriminace mezi fyzickými a právnickými osobami při podávání kontrolních hlášení:

> *„Dotčené podání neobsahuje data protistran k párové kontrole. Není opožděné podání kontrolní hlášení kde nic kontrole nic není, kontrola neprobíhá, v důsledku toho se nic neopožďuje. Napadená rozhodnutí jsou proti obecné zásadě, když obsahuje v meritoriálním slova smyslu již jednou splněnou povinnost. Rozhodnutí žalovaného tvoří bezdůvodné překážky podnikání, ale především činí nedůvodné rozdíly.*
>
> ...
>
> *Máme za to, že rozhodnutí není zákonné, když vyjevuje známky přepjatého formalismu, nepředvídatelnosti, bezdůvodných rozdílů, nectí dobrou víru a prolamuje nezbytnou důvěru ve národní instituci. Žalobce se domáhá zrušení dotčených pokut a chce přispět k nápravě činnosti správního orgánu.“*

[7] Nejvyšší správní soud předně poznamenává, že žaloba je na samé hranici srozumitelnosti. Přitom je povinností žalobce napsat žalobu takovým způsobem, aby čtenáři vůbec umožnil pochopit, co namítá a proč napadené rozhodnutí považuje za nezákonné. Podle § 37 odst. 3 soudního řádu správního z každého podání musí být zřejmé, čeho se týká a co navrhuje. Není úkolem soudu domýšlet za žalobce žalobní argumentaci.

[8] V kontextu daňového řízení a zbytku žaloby je patrné, že stěžovatelka v této pasáži namítá skutečnost, že nedává smysl podávat kontrolní hlášení, ve kterém nic daňový subjekt nehlásí, neboť v daném období nemá co hlásit (viz „podání neobsahuje data“ a „kde nic ke kontrole není“). Tuto námitku stěžovatelka učinila již v daňovém řízení. Jak žalovaný, tak krajský soud se s ní řádně vypořádali (bod 19 rozhodnutí žalovaného a bod 7 rozsudku krajského soudu).

pokračování

[9] Stěžovatelka v této části žaloby zmiňuje pouze bez bližších podrobností „nedůvodné rozdíly“. To však ani při nejlepší vůli nelze vyložit jako žalobní bod, ve kterém by stěžovatelka namítala diskriminaci mezi fyzickými a právnickými osobami z důvodu aplikace § 101e zákona o DPH, jak činí v kasační stížnosti.

[10] Podle § 71 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního ze žalobního bodu musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Z četné judikatury správních soudů vyplývá, že nezbytností žalobního bodu je konkretizace a individualizace žalobních tvrzení. Žalobce musí uvést konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (viz například rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58).

[11] Výše uvedená pasáž žaloby však žádnou konkretizaci a individualizaci neobsahuje. Stěžovatelka neuvádí, jaké skutkové okolnosti představují ony „nedůvodné rozdíly“. Žaloba neobsahuje ani žádnou právní argumentaci, proč by tyto blíže nespecifikované rozdíly měly činit napadené rozhodnutí nezákonným. To vše stěžovatelka uvádí až v kasační stížnosti.

[12] I kdyby Nejvyšší správní soud uznal, že tato část žaloby představuje zárodek žalobního bodu ohledně porušení zákazu diskriminace, tak v řízení před krajským soudem nedošlo k jeho rozvedení. Stěžovatelka poukazuje na svou repliku z 1. 4. 2020, kde uvedla:

> *„Rozhodnutí je proti obecné zásadě, když obsahuje v meritoriálním slova smyslu již jednou splněnou povinnost. Tvrzení o úmyslu zákonodárce bezhlavě pokutovat odporuje zásadám společnosti. Připomínáme, že zákonodárce ve schvalovacím procesu povinnost fakticky zdůvodnil tím, že je na karuselové podvody. Vždyť i plátce, který je fyzickou osobou podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro přiznání DPH. Podání u příležitosti přiznání k dani z přidané hodnoty správci fakticky dokládá, že nic ke kontrole nebylo a není. Důvodová zpráva návrhu zákona má být nedílnou součástí výkladu a aplikace zákona obecně nejenom při sporu.“*

[13] V této části repliky stěžovatelka opakuje některé formulace z žaloby. Podstatou argumentace stěžovatelky je opět zbytečnost a bezdůvodnost kontrolního hlášení v jejím případě. V jedné větě tu stěžovatelka zmiňuje skutečnost, že fyzické osoby podávají kontrolní hlášení vždy ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Nijak však tuto zmínku nenavazuje na argumentaci o rovnosti a neodůvodněném rozdílu oproti právnickým osobám. Ani z této jedné věty tedy nelze dovodit, že by stěžovatelka v řízení před krajským soudem vznesla námitku o diskriminaci mezi právnickými a fyzickými osobami při podávání kontrolních hlášení.

[14] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že krajský soud nepochybil, pokud se touto námitkou nezabýval. Nebyla totiž žalobkyní v žalobě vznesena. Z tohoto důvodu se touto námitkou nemůže zabývat ani Nejvyšší správní soud.

[15] Nejvyšší správní soud dodává, že zcela shodně rozhodl již ve skutkově obdobných případech. V rozsudku ze dne 14. 5. 2020, č. j. 9 Afs 67/2020-77, šlo o kasační stížnost společnosti personálně propojené s nynější stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud byl názoru, že stěžovatelka námitku diskriminace v řízení před krajským soudem nevznesla, i když formulace v žalobě byla mnohem konkrétnější. Žalobkyně tam zmiňovala přímo diskriminaci právnických osob. Shodně tuto otázku Nejvyšší správní soud posoudil i v případě kasační stížnosti nynější stěžovatelky (rozsudek ze dne 5. 8. 2020, č. j. 3 Afs 82/2020-41, body 18-21).

[16] Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že by krajský soud pochybil, pokud stěžovatelku nevyzval k doplnění žaloby postupem podle § 37 soudního řádu správního. Podle odstavce 5 tohoto ustanovení předseda senátu usnesením vyzve podatele k opravě nebo odstranění vad podání a stanoví k tomu lhůtu. Tento postup však nebyl na místě.

[17] V daném případě se nejednalo o situaci, že by žaloba byla zcela nesrozumitelná a nebylo z ní patrné, čeho se stěžovatelka domáhá. Ze žaloby bylo zřejmé, že stěžovatelka podává žalobu proti konkrétnímu rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a následujících soudního řádu správního. Petit žaloby byl určen jednoznačně a nebylo o něm pochyb. Krajský soud z nepříliš srozumitelného textu žaloby vyčetl několik žalobních bodů, které věcně posoudil. Jak soud uvedl výše, žalobní námitku o diskriminaci, jak jej stěžovatelka formuluje v kasační stížnosti, nebylo možno ze žaloby vyčíst ani při nejlepší vůli. Není úkolem soudu za žalobce další žalobní body domýšlet a vyzývat k odstranění vad podání, pokud je názoru, že některé relevantní žalobní body chybí. Tím by vystoupil z role nestranného soudu a přebíral by roli advokáta účastníka (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, bod 32).

IV. Závěr a náklady řízení

[18] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[19] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 21. října 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu