



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **CZ IZOLACE s.r.o.**, se sídlem Blanická 834/140, Ostrava, zastoupená Mgr. ICLic. Štěpánem Šťastníkem, advokátem se sídlem Olomoucká 153/25, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2019, čj. 38716/19/5100-41451-712241, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 8. 2020, čj. 22 Af 56/2019-33,

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.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 21. 12. 2018, čj. 3975882/18/3202-50523-810103, zamítl žádost žalobkyně o povolení posečkáni úhrady daně (pokut za opožděné podání kontrolního hlášení) dle § 156 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobkyně žádost založila na tvrzení o nezákonnosti rozhodnutí o uložení pokut s tím, že se proti nim bude bránit opravnými prostředky, případně následně ve správním soudnictví. Podle správních orgánů však takové tvrzení nenaplnuje důvody pro povolení posečkáni. Žalobkyně důvody formulovala jen obecně, neuvedla, jaká vážná újma ve smyslu § 156 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí hrozí a tvrzení nedoložila. Ani důvod dle § 156 odst. 1 písm. e) téhož zákona nemůže naplnit pouhé přesvědčení žalobkyně o nezákonnosti rozhodnutí, případně samotná skutečnost, že se proti němu brání opravnými prostředky či žalobou. Žádosti by podle

tohoto ustanovení bylo možné vyhovět pouze za předpokladu, že by existovalo důvodné očekávání (resp. by bylo téměř postaveno najisto), že dojde k zániku povinnosti uhradit daň.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Tvrdila, že žalovaný nedbal základních zásad správy daní a nevstřícně ponižuje dobrou víru žalobkyně v kýžené soudní rozhodnutí na pouhé přesvědčení o důvodnosti žaloby. Její dobrá víra plyne z toho, že správce daně za stejné jednání neukládá pokutu vždy. Správci daně nepřísluší předjímat, zda bylo očekávání žalobkyně důvodné či nikoli. Správce daně nezohlednil obsah žaloby, která mu byla doručena. Žalobkyně podala i novou (druhou) žádost, ale žalovaný ji nesprávně posoudil jako doplnění odvolání. Tím zkrátil její právo na rozhodnutí o této žádosti a o možnost opravného prostředku. Šlo o žádost podanou v jiné době a za jiných okolností. Byla formulována tak, aby neobsahovala vady vytýkané první žádosti. Poukázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 1. 2020 čj. 22 Af 8/2019-50, který potvrzuje důvodnost dobré víry v zákonnost jejího jednání. Žalobkyně byla zkrácena na svých právech i tím, že ji správce daně nevyzval k odstranění nedostatků žádosti (prokázání důvodů žádosti). Správce daně vede úřední evidenci výsledků hospodaření žalobkyně (její daňová přiznání k dani z příjmů a DPH), ve které několik let vykazuje ztrátu. Očekávala proto, že při posouzení žádosti správce daně vyjde z této evidence.

[3] Krajský soud v Ostravě v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že správní orgány byly při posouzení žádosti vázány návrhem žalobkyně (tvrzenými důvody), přičemž na ní současně ležela důkazní povinnost. Z první žádosti plynulo pouze to, že žalobkyně považuje uložení pokuty za nesprávné a připravuje žalobu. Ze správního spisu neplyne, k jakému dni byla správci daně předložena kopie žaloby, jejíž obsah správce daně ve svém rozhodnutí nevyhodnotil. Nedostatky v jeho postupu ale odstranil žalovaný, který v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalobkyni seznámil se svým odlišným právním názorem a hodnocením předložených důkazních prostředků. Dále dospěl k závěru, že v pouhém podání žaloby nelze spatřovat naplnění důvodu povolení posečkání dle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Co se týče „nové žádosti“, ta se od té původní liší pouze sdělením, že žalobkyně již žalobu podala. Žalobkyně podání označené jako „nová žádost“ učinila v průběhu odvolacího řízení. Ničím podstatným se neliší od původní žádosti, týká se týchž rozhodnutí a požaduje shodně posečkání s úhradou. Obě žádosti jsou stejně kusé, obecné a mimořádně stručné. Postup žalovaného, který považoval toto podání za doplnění odvolání, odpovídá nejen zásadě hospodárnosti, ale také základnímu procesnímu principu *ne bis in idem*, resp. překážce litispendence. Jestliže již určité řízení probíhá, brání to zahájení dalšího řízení v téže věci. Je proto nutné odmítnout tvrzení žalobkyně, že by žalovaný svým postupem zkrátil její právo na další rozhodnutí. Žalobkyně odkazované závěry rozsudku sp. zn. 22 Af 8/2019 vytrhává z kontextu. Především se vztahovaly k jejímu postupu při podávání kontrolního hlášení. Nelze v nich proto spatřovat naplnění podmínek pro povolení posečkání úhrady v této věci. Správce daně ani nebyl povinen žalobkyni vyzvat k doložení jejích tvrzení. Postup podle § 74 daňového řádu se týká jen odstranění vad podání, které není způsobilé projednání z důvodu tam vymezených vad. Jimi ale podání žalobkyně netrpělo. Jestliže nebyly důvody žádosti prokazatelně doloženy, nebylo povinností správce daně, aby žalobkyni sděloval, že neunesla důkazní břemeno, případně ji vyrozumíval o tom, jaké důkazní prostředky má doložit. Po správci daně ani nelze požadovat, aby k níkerak konkrétním tvrzením dohledával neoznačené důkazy v daňovém spisu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Tvrdí, že skutkový stav, ze kterého vyšly správní orgány a krajský soud, nemá oporu ve spisu. Popsala následně procesní vývoj věci, ze kterého dovozuje, že podala dvě žádosti a správce daně o druhé

pokračování

z nich nikdy nerozhodl. Krajský soud podle stěžovatelky posoudil činnost správních orgánů za pomoci argumentů, které žalovaný nevznesl. Tím, že neproběhlo řízení o druhé žádosti, byla stěžovatelka nezákonně připravena o instanci a tím o práva být správními orgány upozorněna na vadu spočívající v nedostatečné konkretizaci újmy. Postup správce daně, který druhou žádost přiložil do odvolacího řízení o první žádosti, aniž by o tom stěžovatelku vyrozuměl, byl matoucí a nepředvídatelný. Již ve vyjádření v rámci odvolacího řízení stěžovatelka žádala o nové řádné projednání druhé žádosti. Zaplatila správní poplatek i za druhou žádost a očekávala, že ke konkretizaci důvodů (tvrzení újmy) dojde v řízení o druhé žádosti. Obecnost a stručnost obou žádostí na tom nic nemění. Institut posečkání s platbou daně je podle stěžovatelky běžným prostředkem, který umožňuje kdykoliv správce daně požádat o odklad daně proto, aby z obecných důvodů nedošlo k prodlení lhůty a eskalaci nepříznivých následků. Ministerstvo financí prezentuje institut posečkání jako všem dostupný nástroj, kterým správce daně pomáhá každému bez větších nároků na to, kdo a jak ho využije. Od správce daně se přitom očekává, že v rámci jakéhokoliv řízení použije ke správnému zjištění stavu věci především vlastní úřední evidenci. Vedle toho citovala stěžovatelka závěry krajského soudu z rozsudku sp. zn. 22 Af 8/2019. S ohledem na jejich obsah se domnívá, že proti ní může být správce daně zaujatý.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Ztotožnil se se závěry krajského soudu. Posouzením druhé žádosti se již zabýval žalovaný ve svém rozhodnutí i krajský soud v napadeném rozsudku. Prvotní žádost i „nová žádost“ jsou co do obsahu, předmětu i osoby podatele v zásadě totožné. Odvolacímu rozhodnutí předcházela postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy muselo být stěžovateli zřejmé, jak s jejím podáním žalovaný naložil, jak jej hodnotí a že vznesená tvrzení a navržené důkazy nepovedou k závěru o naplnění podmínek pro povolení posečkání. Nelze tedy souhlasit s tím, že by stěžovatelka nedostala příležitost, aby svá tvrzení konkretizovala nebo doložila. K námitce týkající se použití úřední evidence odkázal na napadený rozsudek, ve kterém krajský soud s odkazem na judikaturu zcela jasně zdůvodnil své závěry. Argumentace týkající se možné zaujatosti s ohledem na obsah rozsudku krajského soudu sp. zn. 22 Af 8/2019 je zcela mimoběžná s touto věcí. Závěry tohoto rozsudku se již zabýval krajský soud. Námitku nedostatečně zjištěného stavu považuje žalovaný za obecnou a argumentaci, podle které krajský soud posoudil věc „za pomoci argumentů nevznesených žalovaným“ za nesrozumitelnou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyššímu správnímu soudu předně nezbyvá, než se ztotožnit s tvrzením žalovaného o přílišné obecnosti argumentace stěžovatelky ohledně rozporu závěrů správních orgánů a krajského soudu s obsahem spisu. Uvedená argumentace je zcela obecná, aniž by ji stěžovatelka konkrétně vztáhla na nyní posuzovanou věc a uvedla, s jakou částí spisu (např. se kterými z provedených důkazů) jsou konkrétní závěry napadeného rozsudku či žalobou napadeného rozhodnutí v rozporu, resp. které závěry se opírají o skutečnosti v řízení neprokázané. To stěžovatelka neučinila. Tuto její argumentaci proto nelze považovat za řádně uplatněnou námitku (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

[7] Jde-li o navazující argumentaci stěžovatelky, podle které krajský soud věc posoudil „za pomoci argumentů, které žalovaný nevznesl“, tu lze sice s ohledem na její podobu a směřování považovat za přípustnou námitku (reagující na závěry krajského soudu), nicméně je třeba k ní podotknout, že kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah (i obecnost) rozhodnutí kasačního

soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2011 čj. 1 As 67/2011-108, a ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54). K této námitce je nutno připomenout, že podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*. Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud v napadeném rozsudku při přezkumu rozhodnutí žalovaného z tohoto pravidla jakkoliv vybočil nebo že by snad svými závěry nepřipustně nahrazoval případné chybějící právní posouzení v žalobou napadeném rozhodnutí. V rámci posouzení věci krajský soud ani nebyl omezen tím, jakou argumentaci žalovaný případně uplatnil či neuplatnil ve vyjádření k žalobě. Daná kasační námitka tedy nemůže být důvodná.

[8] Co se týče zbylé argumentace uplatněné v kasační stížnosti, je nutné zejména zdůraznit, že argumentace vedená jiným směrem než ve vztahu k nosným důvodům napadeného rozsudku krajského soudu není přípustná (tím spíše, pokud již krajský soud stěžovateli vysvětlil, že není v této věci vůbec relevantní a on na ní přesto setrvává, aniž by na závěry krajského soudu reagoval). Z usnesení ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, plyne, že kasační stížnost, jejíž důvody nesměřují vůči výroku napadeného soudního rozhodnutí anebo důvodům, na nichž dané rozhodnutí stojí, je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Dále v usnesení ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, zdejší soud uvedl, že *„kasační stížnost, která bezce 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.). Vyzývat stěžovatele k odstranění této vady (§ 109 odst. 1 s. ř. s.) není v takové situaci namístě.“* Jelikož je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (viz § 102 s. ř. s.), platí, že aby vůbec byla způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána. Z toho důvodu tedy musí obsahovat polemiku s rozhodovacími důvody krajského soudu, nikoli jen opakovat žalobní body (srov. usnesení NSS ze dne 24. 9. 2020, čj. 8 As 63/2020-31). Tato polemika může být méně nebo více zdařilá, vždy však musí být z textu kasační stížnosti patrná alespoň nějaká snaha reagovat na konkrétní závěry krajského soudu (viz výše citované usnesení sp. zn. 10 As 181/2019).

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti předně zopakovala svou žalobní argumentaci, podle které tím, že správní orgány její druhé podání neposoudily ve shodě s jeho formálním označením jako druhou žádost, upřely stěžovatelce právo na posouzení této žádosti a právo se proti takovému rozhodnutí odvolat. Touto argumentací se ale již zabýval krajský soud a konkrétně vyložil, z jakých důvodů ji nepovažuje za důvodnou, tedy z jakého důvodu toto druhé podání nelze považovat za samostatnou (druhou) žádost (viz bod 14. napadeného rozsudku). Stěžovatelka s těmito závěry krajského soudu v kasační stížnosti vůbec nepolemizuje a pouze opakuje svá (krajským soudem vypořádaná) žalobní tvrzení. Stěžovatelčina argumentace vychází z předpokladu, že se o žádost jednalo a od toho odvíjí své námitky týkající se toho, jak s ní měly správní orgány naložit a jaké úkony v návaznosti na ni měly v řízení činit. Tato argumentace ale zcela pomíjí základní východisko napadeného rozsudku, podle kterého se o druhou žádost vůbec nejednalo. Tento svůj závěr krajský soud podepřel zcela konkrétními důvody. Stěžovatelčina kasační argumentace proto není v souladu s výše citovanou judikaturou přípustná, neboť není způsobilá zpochybnit napadený rozsudek z důvodu, že nereaguje na jeho nosné důvody. Na závěry krajského soudu stěžovatelka reaguje nanejvýš opět zcela obecným tvrzením, podle něhož obecnost obou podání („žádostí“) na věci nic nemění. Jedná se ale pouze o zcela obecnou negaci závěrů krajského soudu nepodloženou žádnou zevrubnější argumentací, kterou by bylo možné považovat za projednatelnou kasační námitku.

[10] Totožný závěr lze učinit i ve vztahu k argumentaci stěžovatelky, podle které institut posečkáni s úhradou *„pomáhá každému bez větších nároků na to, kdo a jak ho využije“*, přičemž správce daně by měl podle jejího názoru z úřední povinnosti zjišťovat, zda z daňové evidence neplynou

pokračování

důvody pro vyhovění žádosti. I zde krajský soud v napadeném rozsudku konkrétně a s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu vyložil, proč toto přesvědčení stěžovatelky pokládá za nesprávné (viz zejm. body 17. - 18. napadeného rozsudku). Konkrétně uvedl, že povinnost prokázat svá tvrzení je podle § 92 odst. 3 daňového řádu i v řízení o žádosti o povolení posečkáni úhrady daně na žadateli (zde stěžovatelce), jejímž návrhem a tvrzenými důvody je správce daně vázán a nelze po něm požadovat, aby k nikterak konkrétně uvedeným důvodům dohledával důkazy v daňovém spisu. Ani ve vztahu k těmto závěrům stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně netvrdí, proč je považuje za rozporné se zákonem.

[11] Krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval i žalobní argumentací poukazující na obsah rozsudku krajského soudu sp. zn. 22 Af 8/2019. Ani zde stěžovatelka neuvedla žádné námítky zpochybňující jeho závěry. Nad rámec toho pouze v kasační stížnosti nově tvrdí, že proti ní může být s ohledem na obsah uvedeného rozsudku správce daně zaujatý. Takovou námítku ale uplatnila poprvé teprve v řízení o kasační stížnosti, kvůli čemuž je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., a navíc se ani nijak netýká této věci a správnosti napadeného rozsudku, nýbrž hypotetického budoucího postupu správce daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[12] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost (v části, v níž bylo možno shledat přípustnost kasačních námítek) není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[13] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu 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 22. září 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu