



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Dr. Z. J. C.**, zastoupený JUDr. Stanislavou Peškarovou, advokátkou se sídlem nám. J. M. Marků 55, Lanškroun, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 23. 10. 2019, č. j. 52 Af 21/2018 – 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 4. 2018, č. j. 16883/18/5300-22444-710968, zamítl odvolání žalobce a potvrdil sedm rozhodnutí – platebních výměrů Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“). Dle těchto platebních výměrů správce daně uložil žalobci pokuty podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“), za pozdní podání kontrolního hlášení za měsíce únor až srpen 2017 vždy ve výši 1 000 Kč. Kontrolní hlášení byla podána dne 28. 9. 2017, zatímco lhůta pro podání posledního z nich uplynula dne 25. 9. 2017.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 23. 10. 2019, č. j. 52 Af 21/2018 – 46, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud nejprve konstatoval, že žalobce nesporně zjištěný skutkový stav. Kontrolní hlášení ve formě požadované zákonem žalobce podal, podal je opožděně a bez nutnosti výzvy správce daně. V odvolání proti platebním výměrům namíтал pouze tvrdost zákona. Teprve v žalobě uplatnil argumentaci ohledně nezákonnosti elektronických formulářů pro kontrolní

hlášení. Krajský soud k tomu zdůraznil, že žalobce nebyl sankcionován za to, že by kontrolní hlášení nepodal či je podal chybně, ale za to, že hlášení podal opožděně. Jedná se tedy o povinnost „splnitelnou“. Naopak žalobce svojí argumentací v žalobě popírá vlastní jednání, neboť zastává názor, že šlo o povinnost nesplnitelnou. Tím se dle krajského soudu „*podstatná část žalobní argumentace dostává mimo předmět řízení*“.

[4] Krajský soud dále uvedl, že je pravidelným rysem podání zástupce žalobce (byl jím Ing. Marek Piech, daňový poradce, tedy jiný zástupce než v řízení o kasační stížnosti - pozn. NSS), že podává v různých věcech „*výpravně pojaté žaloby, které jsou obtížněji zpracovatelné*“. V těchto žalobách předkládá různé linie argumentace, které si mnohdy vzájemně odporují, což logicky vede k tomu, že důvěryhodnost jím předložených tvrzení se snižuje. Dále krajský soud vytkl žalobci, že přednesl argumentaci, která nebyla obsažena v odvolání proti platebním výměrům. Tento postup označil krajský soud za „*nekorektní a nesprávný*“, neboť tím žalobce popírá smysl správního soudnictví.

[5] Krajský soud poté vypořádal žalobní námitku, již žalobce brojil proti formulářové politice daňové správy a odkazoval na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Krajský soud poukázal na to, že v nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, se Ústavní soud proti systému formulářů nevymezil, ač k tomu měl prostor. Ústavní soud tehdy uvedl, že zákon musí blíže vymezit alespoň okruh vyžadovaných údajů a že vyžadované údaje lze považovat za nezbytné pro dosažení cíle. Ke zrušení úpravy § 101d odst. 1 zákona o DPH, týkající se nedostatečného vymezení požadovaných údajů, došlo až s účinností k 31. 12. 2017. Podle krajského soudu existuje u kontrolního hlášení potřeba zpracovávat v relativně krátkém čase velké množství dat, což bez elektronizace není možné.

[6] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[7] V úvodní části kasační stížnosti se vymezuje proti názoru krajského soudu o „*výpravnosti*“ žaloby. Podle stěžovatele tato pasáž do odůvodnění rozsudku nepatří, žaloba byla napsána přehledně a vymezovala žalobní body. Odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž krajský soud není oprávněn omezovat žalobce v jeho formulacích či uplatněných námitkách (rozsudek ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017 – 44). Stěžovatel připouští, že v odvolání „*neargumentoval nijak pregnantně*“ a mnohé argumenty uvedl poprvé až v žalobě, to však není nezákonné či nesprávné.

[8] Stěžovatel dále vytýká krajskému soudu, že pominul jeho žalobní námitku „*týkající se skutkových okolností pro vznik pokut*“. Cituje část žaloby, podle níž před uložením pokuty musel správce daně učinit „*správní úvahu*“, protože nese důkazní břemeno o tom, že byl porušen zákon; orgány daňové správy toto břemeno neunesly.

[9] Krajský soud se podle stěžovatele také nevypořádal s jeho námitkou obsaženou v replice k vyjádření žalovaného k žalobě, podle níž žalovaný nezodpověděl otázku, zda jde ve věci o jeden skutek či o sedm skutků a kolika pochybení se stěžovatel dopustil. Žalovaný měl podle stěžovatele „*promínout*“ pochybení nikoli jen za jeden měsíc, ale za všech prvních sedm měsíců, neboť ty jsou „*příčinně spojeny*“ s jeho první registrací k DPH a vznikem povinnosti podat kontrolní hlášení. Až teprve v pořadí poslední pokuta je „*z pohledu času*“ oprávněná.

[10] Stěžovatel poté polemizuje s hodnocením „*formulářové politiky*“ daňové správy ze strany krajského soudu. Poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 11. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 19/17, jímž soud zrušil § 72 odst. 1 daňového řádu a konstatoval i protiústavnost elektronických formulářů. Cituje z nálezu pasáž, podle níž jestliže je vyplnění tiskopisu uloženo jako povinnost,

pokračování

je třeba, aby obsah tiskopisu byl stanoven právním předpisem. Krajský soud se nesprávně vypořádal s námitkou ohledně povinnosti činit podání vyplněním formuláře publikovaného na webových stránkách finanční správy.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl; kasační námitky jsou nedůvodné a částečně neopodstatněné, protože se míjejí s předmětem řízení.

[12] K námitce ohledně „*vyjpravenosti žaloby*“ žalovaný poukazuje na to, že krajský soud stěžovatele nijak neomezoval v jeho formulacích či uplatněných námitkách a vypořádal se s nimi.

[13] Ke kasační argumentaci ohledně formulářové politiky žalovaný uvádí, že odkaz na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/17 není přiléhavý, protože Ústavní soud vyřešil spornou právní otázku v souvislosti s kontrolním hlášením již v dřívějším nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15. Zdůrazňuje, že Ústavní soud v posledně uvedeném nálezu konstatoval, že aktuálně vyžadované údaje (od daňových subjektů) lze považovat za nezbytné pro dosažení cíle správy daní. Z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 19/17 nelze dovozovat nezákonnost rozhodnutí žalovaného, tím spíše v případě, jestliže stěžovatel kontrolní hlášení skutečně podal, tedy neodepřel vyžadované údaje uvést proto, že by nebyly nezbytné pro dosažení cíle správy daní. Žalovaný považuje za nedůvodné též ostatní kasační námitky.

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatel sice v kasační stížnosti výslovně nepřezkoumatelnost nezmiňuje, avšak na několika místech kasační stížnosti vytýká krajskému soudu, že nevypořádal jeho žalobní námitky – namítá tedy *de facto* nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud připomíná, že ze zásady *iura novit curia* (soud zná právo) plyne, že stěžovatel není povinen podřadit tvrzené důvody kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení zákona; soud je posuzuje podle jejich obsahu.

[17] Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je soud povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatele. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[18] Stěžovatel konkrétně vytýká krajskému soudu, že pominul jeho argumentaci (a) v žalobě ohledně „*skutkových okolností pro vznik pokut*“; a (b) v replice k vyjádření žalovaného, podle níž žalovaný nezodpověděl otázku, zda jde ve věci o jeden skutek či o sedm skutků a kolika pochybení se stěžovatel dopustil.

[19] Co se týče bodu (a) výše, stěžovatel v žalobě uvedl (a v kasační stížnosti citoval) tuto pasáž:

*„V napadeném rozhodnutí se [žalovaný] obání tím, že nemůže postupovat jinak. To je lež. Ještě před udělením pokuty je nutno učinit správní úvahu a v **rozhodnutí vyslovit splnění veškerých právních podmínek**. Ostatně, ve smyslu § 92 odst. 5 písm. e) DŘ **nese důkazní břemeno** o tom, že byl porušen zákon a že lze udělit pokutu právě **správce daně**. Máme za to, že správce daně ani odvolací orgán toto důkazní břemeno neunesli. Otázkou, je-li povinnost podat kontrolní hlášení vůbec splnitelná, byl-li formulář ('formát a struktura') stanoven zákonem, se ani jeden orgán vůbec nezabýval a **v tomto směru je jeho rozhodnutí zcela nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů**“ (zvýraznění textu odpovídá žalobě – pozn. NSS).*

[20] Je pravdou, že krajský soud na výše uvedený dílčí argument v napadeném rozsudku výslovně nereagoval. Nejvyšší správní soud však považuje za významné, že citovaný text v předchozím odstavci – stejně jako sama podstata žalobní argumentace – stojí a padá s tvrzenou nezákonností, respektive neústavností či právní „nesplnitelností“ povinnosti podat kontrolní hlášení elektronicky na určeném formuláři. Krajský soud nepochybil, pokud se soustředil na takto vymezenou podstatu žalobcovy argumentace a též se k ní vyjádřil; ostatně stěžovatel s argumenty krajského soudu polemizuje na jiném místě kasační stížnosti. Teprve pokud by krajský soud hodnotil tuto podstatnou argumentaci jako důvodnou, mělo by smysl se podrobněji zabývat tím, zda se daňové orgány též měly zabývat touto otázkou z úřední povinnosti a zda žalovaný zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, pokud tuto otázku (v odvolání stěžovatelem nepředestřenou) pominul.

[21] Co se týče bodu (b) výše, ze spisu krajského soudu (č. 1. 36) plyne, že stěžovatel podal repliku k vyjádření žalovaného dne 16. 10. 2019. Ze správního spisu plyne, že rozhodnutí žalovaného bylo stěžovateli doručeno dne 19. 4. 2018. Vzhledem k principu koncentrace řízení mohl stěžovatel rozšiřovat své žalobní námitky pouze v dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), tedy do 19. 6. 2018. Protože byl nový žalobní bod vznesen až po uplynutí této lhůty, soud k němu nepřihlíží. Je však pravdou, že krajský soud měl v napadeném rozsudku alespoň uvést důvody, pro které k takovému žalobnímu bodu nepřihlédl. Absence tohoto vyjádření však nedosahuje takové intenzity, aby způsobila nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť námitka byla uplatněna více než čtyři měsíce od konce lhůty pro podání žaloby, tedy zcela zjevně opožděně.

[22] Krajský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[23] Co se týče vlastního právního posouzení věci, stanovisko stěžovatele lze shrnout tak, že má za to, že vlastní povinnost k podání kontrolního hlášení je nezákonná, respektive neústavní, což opírá zejména o nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/17.

[24] Nejprve však Nejvyšší správní soud považuje za vhodné vyjádřit se ke kasační námitce, v níž stěžovatel polemizuje s kritickým hodnocením „výpravnosti“ žaloby v napadeném rozsudku (viz odstavec [7] výše). Obecně je třeba konstatovat, že krajskému soudu nelze bránit v tom, aby hodnotil kvalitu i formu žalobní argumentace. Takové hodnocení by však mělo mít vyústění, čili mělo by být jednoznačně patrné, jaký vztah má toto hodnocení k nosným rozhodovacím důvodům. Stěžovateli tedy nelze přisvědčit v tom, že takové úvahy do rozhodnutí *a priori* nepatří. Navíc Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že žaloba je vskutku psána

pokračování

neobvykle expresivním stylem a obsahuje pestré škálu tvrzení různé relevance ve vztahu k přezkoumávanému rozhodnutí žalovaného (pro ilustraci viz citovanou pasáž ze žaloby v odstavci [19] výše).

[25] V projednávané věci však není patrné, proč vůbec krajský soud žalobu hodnotil a jaký vztah toto hodnocení mělo k vlastním rozhodovacím důvodům uvedeným v napadeném rozsudku. Krajskému soudu též nelze přisvědčit, že by byl nesprávný postup žalobce, jenž v žalobě podstatně rozhojnil svoji argumentaci oproti odvolacím důvodům v daňovém řízení. Krajský soud se nakonec mylí i v tom, že takový postup „*popírá smysl správního soudnictví, který spočívá v přezkumu postupu správních orgánů*“.

[26] Krajský soud jakoby vycházel z chybné premisy, že smyslem správního soudnictví je přezkum rozhodnutí správního orgánu pouze v mezích námitek, které stěžovatel uplatnil již ve správním (respektive daňovém) řízení. Tak tomu ovšem není. Smyslem správního soudnictví je za stanovených podmínek poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům (§ 2 s. ř. s.) a mezi stanovené podmínky zjevně nepatří podmínka, aby žalobce nejprve uplatnil své námitky ve správním či daňovém řízení. Naopak - podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu „*[ž]alobce je oprávněn uplatnit v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné, bez ohledu na skutečnost, že některé z nich neuplatnil v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl*“ (usnesení ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, č. 1742/2009 Sb. NSS; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz).

[27] Významné nakonec je, že stěžovatelem vytýkané kritické hodnocení žaloby ze strany krajského soudu nezpůsobilo, že by se soud nezabýval relevantními žalobními body. Jak je uvedeno shora, krajský soud se s nimi naopak vypořádal. Kritické hodnocení žaloby tedy nemělo vliv na vlastní posouzení žalobních bodů a krajský soud ze svých nesprávných tezí nevyvozoval žádné závěry pro toto posouzení. Jeho nesprávné úvahy vymezené v předcházejícím odstavci tedy neměly vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[28] Krajský soud (a shodně s ním i žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti) poukazuje na určitou nekonzistenci stěžovatelových postojů. Stěžovatel totiž na jedné straně kontrolní hlášení fakticky podal na příslušných formulářích (byť opožděně), na druhé straně tvrdí „*právní nesplnitelnost*“ požadavku, aby takto kontrolní hlášení podal. Identifikace této nekonzistence je sice pochopitelná, avšak krajský soud z této skutečnosti mylně vyvozuje, že se „*podstatná část žalobní argumentace dostává mimo předmět řízení*“. Tak tomu ovšem není: splnění povinnosti, kterou stěžovatel později (tj. v žalobě) vyhodnotil jako nezákonnou či neústavní, jej nemůže zbavit možnosti, aby se tvrzené nezákonnosti dovolával před správními soudy. Jak bylo uvedeno výše, krajský soud přesto stěžejní žalobní argumentaci vypořádal.

[29] Podle § 101d odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *je v kontrolním hlášení plátce povinen uvést předepsané údaje pro správu daně*.

[30] Podle § 101h odst. 1 písm. a) téhož zákona platí, že *pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván*.

[31] Výrokem II. nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 Ústavní soud zrušil § 101d odst. 1 zákona o DPH dnem 31. 12. 2017. V tomto nálezu se Ústavní soud obsáhle zabýval ústavními aspekty kontrolního hlášení v tehdejší formě. Výsledkem posouzení bylo (stručně řečeno), že institut kontrolního hlášení obstál jako takový, Ústavní soud provedl třístupňový test proporcionality, který vyzněl pro celkovou úpravu kontrolních hlášení příznivě. Ústavní soud v nálezu „*pouze*“

vytkl zákonodárci, že v § 101d odst. 1 zákona o DPH chybí podrobnější úprava rozsahu údajů, jejichž poskytování je po daňových subjektech v kontrolních hlášeních požadováno. Uvedl, že „[z]ákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat“.

[32] Kasační soud se již vyslovil k plnění povinnosti podat kontrolní hlášení poté, kdy sice Ústavní soud vydal výše citovaný nálezn, avšak jeho derogační výrok dosud nenabyl účinnosti. Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci. Podle rozsudku ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020 – 32, „Nejvyšší správní soud [...] nemá žádné pochybnosti o tom, že povinnost plátců DPH podávat kontrolní hlášení zůstala i přes vyslovenou protiústavnost § 101d odst. 1 zákona o DPH zachována a že se na povinnosti podávat kontrolní hlášení nic nezměnilo.“ Tento závěr je odůvodněn zejména výše zmíněným „úspěšným“ testem proporcionality, v němž relevantní právní úprava dle Ústavního soudu obstála.

[33] Stěžovatel se dovolává i nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/17, jímž Ústavní soud zrušil § 72 odst. 1 daňového řádu uplynutím dne 31. 12. 2020. Tento odkaz však není přiléhavý. Předně matérie úpravy zrušeného ustanovení je odlišná – týká se nikoli kontrolního hlášení, ale přihlášky k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádného daňového tvrzení a dodatečného daňového tvrzení. Nález sám z hlediska jeho odůvodnění pak není nijak příznivější pro stěžovatele než nálezn sp. zn. Pl. ÚS 32/15, který přímo dopadá na problematiku kontrolního hlášení. Prvně uvedený nálezn na nálezn dřívější navazuje a výslovně na něj odkazuje (odstavec 34 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 19/17). Zrušovací důvod je pro oba nálezny podobný; je jím porušení zásady výhrady zákona pro ukládání povinností daňovému subjektu. Lze tedy k této otázce uzavřít, že odkaz na nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/17 není přiléhavý, protože Ústavní soud vyřešil spornou právní otázku v souvislosti s kontrolním hlášením již v dřívějším nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 (což též správně zmínil žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti).

[34] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku).

[35] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka - žalovaného - nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává (výrok II. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 29. července 2021

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu