



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: **K. H.**, narozena „X“,
bytem „X“,
zastoupena JUDr. Robertem Lososem, advokátem,
sídlem náměstí Republiky 4/3, 301 16 Plzeň,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2016, č. j. 57085/16/5300-21441-711671,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. V řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2018, č. j. 15 Af 9/2017-31, žádný z účastníků řízení **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 12. 2016, č. j. 57085/16/5300-21441-711671, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 8. 2016, č. j. 1829372/16/2509-50521-500335. Tímto rozhodnutím správce daně podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (dále jen „zákon o DPH“) rozhodl, že žalobkyně se s účinností od data nabytí právní moci tohoto rozhodnutí stává nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud zrušil i rozhodnutí správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně předeslala, že správce daně spatřoval závažné porušení povinností plátce DPH z její strany v tom, že nepodala daňové přiznání a následné kontrolní hlášení, obojí po výzvě správce daně, a to alespoň dvakrát v období dvanácti kalendářních měsíců. K nepodání daňového přiznání k DPH za prosinec 2015 žalobkyně uvedla, že den před uplynutím náhradní lhůty k podání daňového přiznání poslala správci daně doporučeně kopii potvrzení o podání daňového přiznání učiněného datovou zprávou s datem doručení 1. 2. 2016, dále dne 11. 2. 2016 učinila další podání prostřednictvím datové zprávy a dne 14. 3. 2016 opět datovou zprávou doručila potvrzení o podání daňového přiznání. Žalobkyně dále konstatovala, že žádnou výzvu správce daně v souladu s § 101g odst. 2 zákona o DPH ze dne 11. 7. 2016 neobdržela, neboť od 7. 7. 2016 do 17. 7. 2016 byla v zahraničí, a ani po návratu jí žádná výzva nebyla doručena. O existenci výzvy se žalobkyně dozvěděla až z rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcu. K argumentu žalovaného, že výzva ze dne 11. 7. 2016 byla žalobkyni doručena prostřednictvím veřejné datové sítě na její elektronickou adresu „X“, žalobkyně poznamenala, že se jedná o adresu jejího otce, kterému žádná výzva dne 11. 7. 2016 ani v následujících dnech nedošla. Žalobkyně podotkla, že nemá datovou schránku ani zaručený elektronický podpis, a dostala se tak do situace, kdy jí správce daně uložil povinnost, o níž se nedozvěděla. Taková povinnost ovšem podle žalobkyně není splnitelná.
3. Žalobkyně poukázala na § 101g odst. 4 zákona o DPH, podle kterého správce daně doručuje výzvu související s kontrolním hlášením elektronicky prostřednictvím veřejné datové sítě na elektronickou adresu plátcem daně za tím účelem uvedenou. Správce daně doručoval žalobkyni výzvu na elektronickou adresu uvedenou účetní v kontrolním hlášení za zdaňovací období květen 2016. Žalobkyně v té souvislosti upozornila na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, jímž Ústavní soud zrušil § 101g odst. 5 zákona o DPH a ve kterém konstatoval, že veřejnou datovou síť nelze považovat za zcela spolehlivou, a proto se výzva nemusí vůbec dostat do dispozice plátce, nebo se do ní dostane s časovým odstupem. Plátce, který nemá datovou schránku a sdělil správci daně svou elektronickou adresu, se tak podle Ústavního soudu potenciálně dostává do situace, kdy je mu ukládána povinnost, o které se bez vlastní viny ani nedozví; taková povinnost není reálně splnitelná. Proto Ústavní soud předmětné ustanovení zrušil, přičemž citovaný nález byl vyhlášen ještě před vydáním napadeného rozhodnutí.
4. Podle žalobkyně potvrdil žalovaný závěr správce daně o řádném doručení výzvy ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů z kontrolního hlášení k DPH za zdaňovací období květen 2016 dne 11. 7. 2016, avšak správnost závěru o fikci doručení zvrátil zmíněným nálezem Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ústavní soud. Ve světle tohoto nálezu lze podle žalobkyně dospět k závěru, že správce daně výzvu ze dne 11. 7. 2016 žalobkyni nedoručil, přičemž podle zásady *in dubio pro reo* nelze pro opačné tvrzení ve prospěch žalovaného přijmout dílčí neurčitou informaci žalobkyně o telefonickém rozhovoru pracovnice správce daně s její účetní. Žalobkyně proto shrnula, že jako plátce DPH za rozhodné období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců porušila povinnosti plátce ve vztahu ke správě DPH maximálně jednou – včasné nepodání daňového přiznání k DPH za prosinec 2015. Podle žalobkyně proto není naplněna podmínka výkladového stanoviska Generálního finančního ředitelství k institutu nespolehlivého plátce, že za závažné porušení plnění povinnosti plátce se považuje situace, kdy plátce maří správu daně tím, že opakovaně (tedy alespoň dvakrát), ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě, nereaguje.

5. Žalobkyně konstatovala, že byť daňové orgány dospěly k závěru o závažném porušení povinnosti plátce, jedná se v jejím případě o důsledek toho, že nemá zřízení datovou schránku, ani zaručený elektronický podpis. Protože je žalobkyně měsíčním plátcem DPH, představuje pravidelné donášení potvrzení podání učiněného datovou zprávou neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem do podatelny správce daně poměrně významnou administrativní zátěž. Pokud při takové frekvenci povinností vůči správci daně žalobkyně jako měsíční plátce za období jednoho roku pochybila prokazatelně jednou, nelze podle ní důvodně uzavřít, že by měla naplnit kritéria nespolehlivého plátce DPH. Žalobkyně uzavřela, že správce daně podstatně porušil ustanovení o daňovém řízení, neboť rozhodl v rozporu s výkladovým stanoviskem Generálního finančního ředitelství k institutu nespolehlivého plátce DPH, a žalovaný toto rozhodnutí potvrdil, čímž zatížil své rozhodnutí vadou způsobující nezákonnost. Žalobkyně dále konstatovala, že napadené rozhodnutí by mělo být zrušeno podle § 76 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) pro nedostatek důvodů.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Poukázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 502/2012 Sb. a na výkladové stanovisko Generálního finančního ředitelství a konstatoval, že má za prokázané, že v případě žalobkyně došlo k naplnění podmínek pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcu. Důvody pro tento závěr spatřoval žalovaný v následujících skutečnostech: Žalobkyně podala dne 24. 1. 2016 daňové přiznání za prosinec 2015 bez uznávaného elektronického podpisu, které ve stanovené lhůtě nepotvrdila, a proto se podání stalo neúčinným, a na výzvu k podání daňového přiznání ze dne 9. 2. 2016 nepodala daňové přiznání, ale pouze potvrzení. Rovněž daňové přiznání za prosinec 2015 podané dne 10. 3. 2016 žalobkyně nepotvrdila ve stanovené lhůtě, a proto se stalo neúčinným. Žalobkyně dále nereagovala na výzvu k podání následného kontrolního hlášení za květen 2016, která jí byla doručena dne 11. 7. 2016, a kontrolní hlášení k DPH za září 2016 podala bez uznávaného elektronického podpisu, ve stanovené lhůtě je nepotvrdila, a proto se stalo neúčinným.
7. S odkazem na § 71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný zdůraznil, že žalobkyně minimálně třikrát ve stanovené lhůtě nepotvrdila své podání podané bez uznávaného elektronického podpisu. Smyslem zmíněného ustanovení je podle žalovaného umožnit elektronickou komunikaci i těm podatelům, kteří nedisponují uznávaným elektronickým podpisem ani nemají zřízení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

datovou schránku. Jde o tzv. nekvalifikovanou formu podání, ze které bez dalšího nelze rozeznat, zda obsah podání, jež má správce daně k dispozici, odpovídá skutečnému projevu vůle podatele. Výhodou daného postupu je především zachování lhůty pro podání, neboť při včasné potvrzení či zopakování podání některou z kvalifikovaných forem se za rozhodný okamžik považuje doba, kdy správci daně došlo původní (nekvalifikované) podání. Marné uplynutí pětidenní prekluzivní lhůty k potvrzení podání znamená, že se na podání hledí, jako by vůbec nebylo podáno, tj. nevyvolává právní účinky. Žalovaný konstatoval, že podání žalobkyně skutečně podle § 71 odst. 3 daňového řádu kladou zvýšené nároky na žalobkyni právě z důvodu neučinění řádného podání, a na žalobkyni pak leží povinnost tato podání dodatečně kvalifikovaně potvrdit. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobkyně, že se jedná o důsledek toho, že nemá zřízení datovou schránku ani nedisponuje zaručeným elektronickým podpisem. Žalovaný upozornil na to, že zákon s takovou situací počítá, a dodal, že je zcela irelevantní, zda polemizovat s tím, zda taková podání představují pro správce daně či žalobkyni výraznou administrativní zátěž.

8. Žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení přihlížel i k dalším skutečnostem, které vyšly najevo v průběhu řízení, a to zejména k tomu, že kontrolní hlášení k DPH za září 2016 nebylo v době vydání rozhodnutí správce daně řádně podáno. Dodal, že postupoval aktivně, šetřil práva a právem chráněné zájmy žalobkyně, neboť ji kontaktoval prostřednictvím zprávy nebo telefonicky a informoval ji o neúčinnosti podání, vysvětlil jí, jak má postupovat, a poučil ji o možných následcích jejího jednání. Žalovaný připustil, že výzva ze dne 11. 7. 2016 byla žalobkyni doručena na elektronickou adresu a ve světle nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 se jeví jako bezpředmětná v souvislosti s posouzením, zda je žalobkyně nespolehlivý plátce. Zdůraznil, že ze strany žalobkyně došlo k opakovanému neplnění povinností, nejen povinnosti vyplývající z výzvy ze dne 11. 7. 2016. Podle žalovaného má jeho závěr oporu v právních předpisech i ve spisovém materiálu. Uzavřel, že jeho právní názor plně respektuje zákonnou dikci hmotněprávních i procesních ustanovení, z napadeného rozhodnutí nade všechnu pochybnost vyplývá, z jakých důvodů nebylo odvolání žalobkyně shledáno důvodným.

Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného a její další podání

9. Žalobkyně v replice ze dne 11. 4. 2017 uvedla, že podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Konstatovala, že žalovaný přezkoumával rozhodnutí správce daně ze dne 30. 8. 2016, ve kterém správce daně konstatoval porušení povinností žalobkyně závažným způsobem ve vztahu ke správě DPH, a to v případě včasného nepodání přiznání k DPH za prosinec 2015 a nepodání opakovaného kontrolního hlášení k DPH za květen 2016, ač k tomu byla vyzvána. Jiné porušení povinností žalobkyně jako plátce DPH, zejména pak neúčinné podání kontrolního hlášení k DPH za září 2016 bez uznávaného elektronického podpisu, nebylo předmětem rozhodnutí správce daně. Žalovaný proto podle žalobkyně nemohl přezkoumávat jiná porušení než ta, která žalobkyně napadla odvoláním, a soud by neměl k údajnému řádně nepodanému kontrolnímu hlášení za září 2016 přihlížet, protože není skutkově ani právně předmětem žalobních námitek a součástí původního rozhodnutí správce daně. Žalobkyně dodala, že kontrolní hlášení za září 2016 podala opětovně v náhradním termínu, takže zde bez ohledu na shora uvedené nelze podle výkladového stanoviska dospět k závěru, že by se jednalo o závažné porušení povinnosti plátce.
10. Podle žalobkyně lze s ohledem na zmíněný nálezný Ústavního soudu uzavřít, že žalobkyně průkazně závažným způsobem porušila povinnost plátce DPH v případě včasného Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nepodání přiznání k DPH za prosinec 2015, nicméně i v tomto případě svou platební povinnost řádně splnila v únoru 2016. Ve smyslu výkladového stanoviska Generálního finančního ředitelství tak žalobkyně v rozhodném období porušila povinnost plátce DPH závažným způsobem maximálně jednou, a proto podle ní nebyla splněna podmínka stanovená pro závěr žalovaného podle § 106a odst. 1 zákona o DPH.

11. V podání ze dne 21. 1. 2020 žalobkyně zdůraznila, že podkladem pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, jež správce daně vydal dne 30. 8. 2016, nebylo tvrzené třetí porušení povinnosti ze strany žalobkyně spočívající v tom, že nepodala včas kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období září 2016; toto tvrzené porušení doplnil až žalovaný. Podle žalobkyně proto mohly žalobní námitky relevantně reagovat jen na ta porušení, která jí vytkl správce daně ve svém rozhodnutí ze dne 30. 8. 2016. Dodala, že zmíněné třetí porušení povinnosti nemůže soud posuzovat důvodně směrem k rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Žalobkyně trvala na tom, že nemohla ke dne 30. 8. 2016 splnit zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, neboť závěr, že nepodala kontrolní hlášení k DPH za květen 2016, nemá oporu ve správním spisu, což připustil i sám žalovaný. Žalobkyně uzavřela, že nebyla splněna podmínka výkladového stanoviska Generálního finančního ředitelství k institutu nespolehlivého plátce, neboť nelze přisvědčit správci daně, že žalobkyně porušila povinnost plátce alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích měsíců.

Posouzení věci soudem

12. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tím výslovně souhlasili.
13. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
14. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud připomíná, že o žalobě v projednávané věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 22. 8. 2018, č. j. 15 Af 9/2017-31, jímž napadené rozhodnutí pro vadu řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí shledal zdejší soud v tom, že závěry žalovaného o porušení povinností žalobkyně spočívajících v tom, že ani po výzvě ze dne 11. 7. 2016 (u níž není ve správním spisu doklad o jejím řádném doručení žalobkyni) nepodala následné kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období květen 2016 a že v zákonné lhůtě nepodala kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období září 2016, nemají oporu ve správním spisu. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 12. 2019, č. j. 8 Afs

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

246/2018-27, dostupným na www.nssoud.cz, zmíněný rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť předmětný rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Tuto vadu spatřoval Nejvyšší správní soud v tom, že zdejší soud zrušil napadené rozhodnutí i z důvodu pochybení žalovaného při posouzení porušení povinnosti žalobkyně ve zdaňovacím období září 2016, ačkoli ve vztahu k tomuto pochybení nebyly uplatněny žalobní námitky, a zároveň zdejší soud popsany postup nijak nevysvětlil. Nejvyšší správní soud dodal, že před samotným věcným posouzením otázky, zda žalobkyně naplnila podmínky předpokládané v § 106a zákona o DPH, bude třeba nejprve postavit najisto, jaká pochybení jsou jí vlastně přičítána, resp. zda je lze s ohledem na procesní pravidla pro správní i soudní řízení v této souvislosti zohlednit. Tímto právním názorem je zdejší soud v projednávané věci podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán.

16. Dále se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou ovšem žalobkyně nijak blíže nespecifikovala. Soud proto toliko obecně konstatuje, že zákonem i soudní judikaturou formulované požadavky na odůvodnění rozhodnutí byly v projednávané věci splněny, a napadené rozhodnutí tudíž není nepřezkoumatelné.
17. Před vypořádáním ostatních žalobních námitek považuje soud za potřebné upozornit žalobkyni na skutečnost, že rozhodnutí správce daně a rozhodnutí žalovaného vydané v odvolacím řízení tvoří dohromady jeden celek, přičemž žalovanému nic nebrání v tom, aby doplnil skutková zjištění a případně též přehodnotil závěry správce daně, jak ostatně předvídá § 115 daňového řádu. Žádný právní předpis současně nestanoví, že by se naplnění podmínek pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí DPH muselo zkoumat výhradně k datu vydání rozhodnutí v prvním stupni. Žalovaný proto byl oprávněn vzít při svém rozhodování v potaz i skutečnosti, které nastaly po vydání rozhodnutí správce daně, jež žalobkyně napadla odvoláním. Žalobkyně v této souvislosti zcela nesprávně poukazovala na § 75 odst. 1 s. ř. s., který ukládá soudu povinnost při přezkoumání rozhodnutí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Citované ustanovení však podle názoru soudu cílí výhradně na žalobou napadené rozhodnutí, nikoli na rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Pro soud tedy není podstatný skutkový a právní stav, který tu byl v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí ze dne 30. 8. 2016, nýbrž výhradně skutkový a právní stav ke dni vydání napadeného rozhodnutí, tj. ke dni 19. 12. 2016. Soud proto směrem k žalobkyni podotýká, že pokud žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně po vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí ze dne 30. 8. 2016 závažným způsobem porušila další povinnost (konkrétně nepodala včas kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období září 2016), byl oprávněn tuto skutečnost hodnotit z hlediska naplnění podmínek § 106a odst. 1 zákona o DPH.
18. Toliko na okraj k tomu soud dodává, že podle § 115 odst. 2 daňového řádu bylo povinností žalovaného před vydáním napadeného rozhodnutí seznámit žalobkyni s novými zjištěními a umožnit jí na tato zjištění reagovat tak, aby pro ni napadené rozhodnutí nebylo překvapivé. Této povinnosti sice žalovaný nedostál, nicméně žalobkyně v tomto smyslu neuplatnila v žalobě žádnou námitku, proto soud nemohl k popsání nedostatku přihlížet.
19. K argumentaci žalobkyně, že daňovými orgány vytýkaná porušení povinností plátce DPH jsou v jejím případě důsledkem toho, že nemá zřízenou datovou schránku, ani zaručený elektronický podpis, soud podotýká, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby si datovou schránku nebo zaručený elektronický podpis zřídila. Tím by se žalobkyně vyhnula i tvrzené významné administrativní zátěži spočívající v pravidelném donášení potvrzení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podání učiněného datovou zprávou neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem do podatelny správce daně. Soud zdůrazňuje, že je výlučně na vůli žalobkyně, zda si nechá zřídit datovou schránku, nebo zda bude nadále pokračovat v dosavadním postupu, tj. podávat jednotlivá podání elektronicky bez uznávaného elektronického podpisu a následně je potvrzovat podle § 71 odst. 3 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v této volbě není nijak omezena, jdou důsledky toho, že nemá datovou schránku ani uznávaný elektronický podpis, výhradně k její tíži.

20. Podle § 106a odst. 1 zákona o DPH platí, že „[p]oruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.“ Soud konstatuje, že k naplnění podmínek citovaného ustanovení je nezbytné, aby porušení povinností bylo opakované, tj. aby byly porušeny nejméně dvě povinnosti, a aby současně bylo závažné. Tyto požadavky potvrzuje důvodová zpráva k předmětnému ustanovení, výkladové stanovisko Generálního finančního ředitelství i judikatura soudů rozhodujících ve správním soudnictví (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 15 Af 1/2016-37, nebo ze dne 31. 1. 2017, č. j. 15 Af 32/2016-49, oba dostupné na www.nssoud.cz).
21. V projednávané věci spatřoval správce daně porušení povinností plátce DPH ze strany žalobkyně v tom, že ani po výzvě nepodala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015, a dále v tom, že ani po výzvě nepodala následné kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období květen 2016. Žalovaný k tomu doplnil třetí porušení povinnosti spočívající v tom, že žalobkyně nepodala včas kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období září 2016.
22. Ohledně prvního z uvedených porušení povinností plátce DPH žalobkyně v žalobě i v replice připustila, že k němu došlo, nicméně i přesto poukazovala na úkony, které v dané souvislosti učinila. Soud konstatuje, že zdaňovací období prosinec 2015 skončilo dne 31. 12. 2015, a proto byla žalobkyně podle § 136 odst. 4 daňového řádu povinna podat daňové přiznání k DPH do 25. 1. 2016. Žalobkyně sice toto daňové přiznání dne 24. 1. 2016 podala, nicméně učinila tak za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu. Vzhledem k tomu, že ve lhůtě pěti kalendářních dnů od podání předmětné datové zprávy žalobkyně nepotvrdila toto podání postupem podle § 71 odst. 3 daňového řádu, nelze k uvedenému podání přihlížet. Správce daně proto žalobkyni výzvou ze dne 9. 2. 2016 vyzval, aby v náhradní lhůtě do patnácti dnů od doručení výzvy předmětné daňové přiznání podala. Tato výzva byla žalobkyni doručena dne 22. 2. 2016, náhradní lhůta k podání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015 tudíž uplynula dne 8. 3. 2016, a to marně, neboť žalobkyně v této lhůtě podala toliko potvrzení o učiněném elektronickém podání ze dne 24. 1. 2016, které ovšem bylo neúčinné. Soud proto shledal, že žalobkyně skutečně závažným způsobem porušila svou povinnost plátce DPH tím, že ani po výzvě správce daně nepodala ve stanovené náhradní lhůtě daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015. Není přitom podstatné, zda a kdy toto daňové přiznání později podala, případně zda a kdy zaplatila daň, neboť to na porušení předmětné povinnosti nic nemění.
23. Směrem k žalovanému soud v této souvislosti poznamenává, že ani správce daně, ani sám žalovaný nepovažovali nepodání předmětného daňového přiznání v zákonem stanovené lhůtě za samostatné závažné porušení povinností plátce, neboť kladli důraz na nerespektování zmíněné výzvy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl: „*Jelikož správce daně neobdržel relevantní reakci na výzvy, nelze tuto skutečnost považovat za*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

formální porušení povinností stanovených zákonem, které z hlediska správy a výběru daně nemají prakticky žádný negativní dopad.“ Pokud tedy daňové orgány ve svých rozhodnutích neargumentovaly tím, že nepodání předmětného daňového přiznání v zákonem stanovené lhůtě představuje samostatné závažné porušení povinnosti plátce DPH, a braly v potaz pouze nerespektování zmíněné výzvy, není podle názoru soudu možné zpětně dovozovat, že se jednalo o další závažné porušení povinnosti ze strany žalobkyně, jak naznačoval žalovaný ve vyjádření k žalobě.

24. Ve vztahu ke druhému ze strany daňových orgánů konstatovanému porušení povinnosti soud ve shodě se žalobkyní poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, publ. pod č. 40/2017 Sb., dostupný na nalus.usoud.cz. Tímto nálezem Ústavní soud mimo jiné zrušil § 101g odst. 5 zákona o DPH, podle kterého platilo, že *„[v]ýzva, která se doručuje prostřednictvím veřejné datové sítě na elektronickou adresu, se považuje za doručenu okamžikem odeslání správcem daně.“* Ústavní soud vyslovil, že citované ustanovení je v rozporu s ústavním pořádkem, neboť veřejnou datovou síť nelze považovat za zcela spolehlivou, a výzva se tak nemusí do dispozice plátce dostat vůbec, anebo se do ní dostane s časovým odstupem. Plátce, který nemá datovou schránku a sdělil správci daně svou elektronickou adresu, se tak potenciálně dostává do situace, kdy je mu ukládána nějaká povinnost, o které se bez vlastní viny ani nedozví; taková povinnost není reálně splnitelná. Vycházejí z těchto úvah Ústavního soudu dospěl zdejší soud k závěru, že v projednávané věci nelze předmětný § 101g odst. 5 zákona o DPH pro jeho rozpor s ústavním pořádkem aplikovat, byť výzva správce daně byla žalobkyni doručována dne 11. 7. 2016, tj. před vydáním citovaného nálezu (k tomu srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 6. 1995, sp. zn. I. ÚS 30/94, dostupný na nalus.usoud.cz). Spočívá-li tedy daňovými orgány zjištěné porušení povinnosti žalobkyně v tom, že ani po výzvě ze dne 11. 7. 2016 nepodala následné kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období květen 2016, soud konstatuje, že bylo povinností daňových orgánů ověřit a řádně doložit, že uvedená výzva byla žalobkyni doručena, a kdy se tak stalo. Ze správního spisu přitom vyplývá pouze to, že výzva byla žalobkyni odeslána na adresu „X“, aniž by spis obsahoval jakékoli potvrzení o tom, že tato datová zpráva byla na uvedenou adresu doručena. Za situace, kdy z důvodu rozporu § 101g odst. 5 zákona o DPH s ústavním pořádkem nelze vycházet z toho, že samotné odeslání zprávy automaticky znamená, že byla doručena, má soud za to, že závěr daňových orgánů o tom, že žalobkyni byla uvedená výzva doručena a že žalobkyně navzdory výzvě nepodala požadované následné kontrolní hlášení, nemá oporu ve správním spisu. Ostatně i sám žalovaný ve vyjádření k žalobě připustil, že se daná výzva ve světle citovaného nálezu Ústavního soudu jeví bezpředmětnou.
25. Popsané pochybení však podle názoru soudu nemůže být samo o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť podmínkou pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je – jak již soud konstatoval výše – závažné porušení nejméně dvou povinností ze strany plátce. Odhlédneme-li od zmíněného obsahem spisu nepodloženého závěru o porušení povinnosti žalobkyně spočívajícím v tom, že ani po výzvě ze dne 11. 7. 2016 nepodala následné kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období květen 2016, zahrnuje napadené rozhodnutí dvě další porušení povinností žalobkyně, a to v pořadí první (za prosinec 2015), jemuž soud výše přisvědčil, a v pořadí třetí (za září 2016), kterým se soud nemůže zabývat, neboť proti němu nesměřoval žádný žalobní bod. Směřem k žalobkyni soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. je oprávněn přezkoumat napadené výroky rozhodnutí výlučně v mezích žalobních bodů, tudíž se smí zabývat jen těmi skutečnostmi, které žalobkyně přednesla ve své žalobě. Soud proto nemohl přezkoumávat správnost závěrů

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalovaného týkajících se porušení povinnosti v souvislosti s podáním kontrolního hlášení k DPH za září 2016. Napadené rozhodnutí tedy i bez spísem nepodloženého porušení povinnosti za květen 2016 stále obsahuje dvě porušení povinností žalobkyně, která žalovaný mohl vzít v potaz (byť jedno z nich nastalo až v průběhu odvolacího řízení) a jejichž existence a závažnost nebyla v tomto soudním řízení vyvrácena. Podle názoru soudu tak lze uzavřít, že podmínky § 106a odst. 1 zákona o DPH byly ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí splněny.

26. S ohledem na uvedené skutečnosti soud žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, neboť výše popsané dílčí pochybení daňových orgánů nepředstavuje dostatečný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, jež obsahuje dvě porušení povinností ze strany žalobkyně, která nebyla relevantně zpochybněna a sama o sobě stačí pro závěr o tom, že žalobkyně byla ke dni vydání napadeného rozhodnutí nespolehlivým plátcem. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
27. O náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2018, č. j. 15 Af 9/2017-31, rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 3 větou první téhož zákona. Žalobkyně neměla ve věci konečný úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech řízení podstatný, a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků tohoto soudního řízení nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 18. února 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)