



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **Ing. M.D. , DIČ ...**
sídlem ...
zastoupen daňovým poradcem Ing. Romanem Landgráfem
sídlem Ke Kačí louži 3, 326 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2018, č. j. 24425/18/5300-21443-701922,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2018, č. j. 24425/18/ 5300-21443-701922 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně) ze dne 15. 1. 2018, č. j. 25219/18/2403-50522-404987. Platebním výměrem byla žalobci uložena pokuta za nepodání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období

listopad 2013 ve výši 15 750 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce již v odvolání uvedl, že předmětný platební výměr nebyl řádně odůvodněn. Předmětný platební výměr totiž neobsahoval žádnou správní úvahu, tím méně přezkoumatelnou a odůvodněnou správní úvahu, svědčící ve prospěch toho, že správce daně byl oprávněn aplikovat ustanovení § 250 odst. 1 ve vazbě na § 141 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“). Napadený platební výměr neobsahoval správní úvahu svědčící ve prospěch naplnění (resp. skutkové subsumpce) hypotézy právní normy uvedené v § 141 odst. 1 první větě daňového řádu (tedy že daňový subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň). Správce daně tudíž neprokázal nastoupení dispozice této právní normy, totiž povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Následně pak logicky nemohlo dojít k naplnění (resp. skutkové subsumpci) hypotézy normy uvedené v § 250 odst. 1 daňového řádu (že daňový subjekt měl povinnost podat dodatečné daňové přiznání), proto nemohlo dojít k nastoupení dispozice této právní normy, totiž vzniku povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně.
3. Podle názoru žalobce dále není přípustné, aby rozhodnutí o odvolání uvádělo pro zákonnost předmětného platebního výměru taková odůvodnění, která předmětný platební výměr vůbec neobsahoval. Je nepřípustné, pokud v předmětném platebním výměru zcela absentující odůvodnění uvádělo až rozhodnutí o odvolání. Nejenže byla takto zjevně porušena litera zákona, která evidentně stanoví každé rozhodnutí řádně (tedy přezkoumatelně) odůvodnit, ale současně byl narušen i účel a smysl takové normy, protože uvedením odůvodnění až v rozhodnutí o odvolání dochází k narušení principu dvouinstančnosti, když je tak zejména znemožněno žalobci se k takovému odůvodnění vyjádřit v rámci odvolání. Žalovaný tedy správně měl rozhodnutí prvoinstančního správce daně (předmětný platební výměr) zrušit, a nikoli se pokoušet doplňovat v platebním výměru zcela absentující odůvodnění. Následně samozřejmě mohl prvoinstanční správce daně platební výměr vystavit znovu, ovšem s řádným odůvodněním; k němu se pak mohl daňový subjekt řádně vyjádřit (konzumovat své právo) v odvolání.
4. Žalobce dále namítal, že odůvodnění (pro vydání předmětného platebního výměru) uvedené v napadeném rozhodnutí nebylo dostatečně přesvědčivé. Argumentace, že podání žalobce ze dne 22. 12. 2016 nebylo účinné (viz body 22 a 23 napadeného rozhodnutí), představovala výrazně excesivní výklad právní normy, navíc v průběhu celého předchozího řízení (a souvisejících postupů) nebyla nikdy správcem daně sdělena. Ona excesivita spočívala v tom, že za situace, kdy daňový subjekt svým zmíněným podáním toliko reagoval na výzvu správce daně, nebylo správné toto podání považovat za podání dodatečného přiznání, a to dokonce s tím právním následkem, že se na toto podání pro nedostatek formy (elektronické podání) hledí, jako by nebylo podáno. Správcem daně zmíněné ustanovení § 101a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*ZDPH*“) se týká právě a jen daňového přiznání, a nikoli jiných („neformulářových“) podání.
5. S ohledem na shora uvedené žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí i jemu předcházející platební výměr zrušil.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby. K námitce absence správní úvahy odvoláním napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně obsahoval všechny náležitosti rozhodnutí dle ust. § 102 daňového řádu. Byť bylo odůvodnění odvoláním napadeného rozhodnutí stručné, byl zde uveden způsob výpočtu pokuty dle ust. § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu, která byla uložena ve výši 5 % ze stanovené daně ve výši 315 000 Kč, tj. ve výši 15 750 Kč. Dále bylo v odůvodnění odvoláním napadeného rozhodnutí uvedeno, že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání v souladu s ust. § 141 daňového řádu uplynula dne 23. 12. 2016. Jak vyplývá ze spisového materiálu, tato náhradní lhůta se odvíjela od doručení výzvy č. j. 974816/16/2403-50521-401993 ze dne 13. 12. 2016, kterou byl žalobce v souladu s ust. § 145 odst. 2 daňového řádu vyzván k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013. Tato výzva byla doručena zplnomocněnému zástupci žalobce dne 15. 12. 2016. V této výzvě byl žalobce jasně seznámen s důvody zahájení doměřovacího řízení s tím, že je důvodný předpoklad, že hodnota odpočtu daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění vykázaná v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 neodpovídá její zákonné výši, a proto je žalobce vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, neboť toto byl v souladu s ust. § 141 odst. 1 daňového řádu povinen podat. Odvoláním napadené rozhodnutí obsahovalo všechny zákonem požadované náležitosti. Následně tedy došlo k naplnění podmínek ust. § 250 odst. 1 daňového řádu, když žalobce nesplnil povinnost podat daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad roku 2013 ve smyslu ust. § 141 odst. 1 daňového řádu, a neučinil tak ani na základě výzvy správce daně vydané ve smyslu ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, tj. v náhradní lhůtě do 23. 12. 2016. Žalobci proto vznikla ve smyslu ust. § 250 daňového řádu povinnost uhradit pokutu, pročež správci daně nezbylo, než vystavit v souladu s ust. § 250 odst. 6 daňového řádu rozhodnutí o uložení pokuty za jeho nepodání.
7. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že chybějící odůvodnění rozhodnutí prvostupňového správce daně nelze zhojit tím, že toto odůvodnění obsahuje až rozhodnutí o odvolání, neboť daňové řízení je třeba vnímat jako jeden celek, kdy i v odvolacím řízení lze odstraňovat vady řízení, k nimž došlo v prvním stupni [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 8. 2009, č. j. 4 Ads 86/2008-198]. Pokud tedy žalovaný v rámci odvolacího řízení vyprecizoval, popř. doplnil odůvodnění odvoláním napadeného rozhodnutí, které bylo lze považovat za legitimní rozhodnutí, a nebyl zde současně dán důvod pro postup dle ust. § 115 daňového řádu, nemohlo dojít k žádnému zásahu do práv žalobce.
8. Žalovaný dodal, že odůvodnění platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně obsahovalo nepřesnost v identifikačních údajích dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013. V odůvodnění bylo uvedeno č. j. 969418/17/2403-50522-404987 ze dne 3. 12. 2017, pod kterým bylo správcem daně zaevidováno rozhodnutí žalovaného č. j. 49977/17/5300-21442-712243 ve věci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 210847/17/2403-50522-404987 ze dne 15. 3. 2017, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 315 000 Kč. Jednalo se však o chybu, která neměla vliv na zákonnost výroku odvoláním napadeného rozhodnutí.
9. K námitce žalobce stran excesivního výkladu ust. § 101a odst. 3 ZDPH, které se týká dle

názoru žalobce pouze daňového přiznání a nikoliv neformulářových podání, žalovaný uvedl, že žalobce reagoval na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání č. j. 974816/16/2403-50521-401993 ze dne 13. 12. 2016 podáním zaevidovaným pod č. j. 994628/16, ve kterém vyjádřil nesouhlas s výzvou a tvrdil, že není důvod k podání dodatečného daňového tvrzení. Ačkoliv toto podání bylo podáno jinou formou, než prostřednictvím příslušného formuláře, resp. tiskopisu dodatečného daňového přiznání, bylo toto podání v souladu se závěry NSS uvedenými v rozsudcích č. j. 2 Afs 69/2015-32 ze dne 29. 5. 2015 a č. j. 1 Afs 149/2016-38 ze dne 16. 11. 2016 kvalifikováno jako podání dodatečného daňového přiznání s tvrzenou daňovou povinností ve výši 0 Kč.

10. Nedostatek formy podání nemůže mít za následek překvalifikování skutečného obsahu podání. Nedostatek formy však má za následek neúčinnost podání v případě, že zákon tento důsledek s formálně vadným podáním spojuje. V daném případě nebyl namíste postup k zajištění odstranění vad podání dle dikce ust. § 74 daňového řádu, neboť ZDPH jako *lex specialis* vůči daňovému řádu obsahuje ve svém ust. § 101a jako důsledek nedodržení povinnosti učinit v citovaném ustanovení vyjmenovaná podání elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně přímo neúčinnost tohoto podání. Takto tomu bylo i v případě žalobce, který v reakci na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání učinil podání, jež bylo s ohledem na jeho obsah kvalifikováno jako dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2013 s uvedením výše daňové povinnosti 0 Kč, a to i přesto, že nebylo učiněno prostřednictvím příslušného daňového tiskopisu. A protože ust. § 101a ZDPH se týká podání daňového přiznání, dodatečného daňového přiznání, kontrolního a jiného hlášení, a to včetně jejich příloh, dále přihlášky k registraci za plátce a oznámení o změně registračních údajů, vztahovala se povinnost učinit podání elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně i na podání žalobce zaevidované pod č. j. 994628/16. Nejednalo se tedy o excesivní výklad ust. § 101a ZDPH žalovaným, jak se domníval žalobce, neboť toto ustanovení skutečně dopadá na v něm vyjmenovaná podání. Podání žalobce zaevidované pod č. j. 994628/16 bylo kvalifikováno jako dodatečné daňové přiznání, a protože nebylo podáno v souladu s ust. § 101a odst. 3 ZDPH elektronicky datovou zprávou ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, stalo se ve smyslu ust. § 101a odst. 4 ZDPH neúčinným, a to se všemi právními důsledky z toho plynoucími. V případě žalobce naplnění podmínek ust. § 250 odst. 1 daňového řádu a důsledek ve formě vzniku povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Podání, které nebylo učiněno elektronicky datovou zprávou ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně dle ust. § 101a odst. 3 ZDPH, se stává v souladu s ust. § 101a odst. 4 ZDPH neúčinným přímo ze zákona a správce daně nemá povinnost o tomto informovat daňový subjekt. Byla proto nedůvodná námitka žalobce, že o této skutečnosti nebyl v průběhu řízení informován.
11. Pro případ, že by soud dospěl po posouzení věci k tomu, že nebylo namíste podání, které bylo žalobcem učiněno v reakci na výzvu, posoudit jako dodatečné daňové přiznání ve smyslu závěrů uvedených ve výše odkazovaných rozsudcích NSS, a to s ohledem na skutečnost, že NSS v těchto rozsudcích neřešil situaci, v níž by takové podání posouzené podle skutečného obsahu bylo bez dalšího ze zákona neúčinným, žalovaný trval na tom, že ani takový náhled na předmětnou otázku nemůže být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Takovým posouzením dané věci totiž nelze dospět k jinému závěru, než že žalobce na základě výzvy nepodal dodatečné daňové přiznání, a bylo tedy namíste uložit pokutu za opožděné tvrzení daně, a to v té výši, ve které byla platebním výměrem vydaným správcem daně předepsána. Případný odlišný náhled na podání učiněné

žalobcem v reakci na výzvu tedy nezakládá rozdílný výsledek pro žalobce, a zároveň to, čeho se žalobce domáhá, tedy zrušení platebního výměru na pokutu, nemá oporu v právních předpisech, pročež je nutno žalobu odmítnout jako nedůvodnou.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

12. Účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem

13. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VI.

Rozhodnutí soudu

14. Soud neshledal žalobu důvodnou.
15. Klíčová žalobní námitka brojí proti žalobcem tvrzenému nedostatečnému odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí (platebního výměru na pokutu za opožděné tvrzení daně), zejména je prvoinstančnímu rozhodnutí vytýkáno, že v jeho odůvodnění zcela absentuje vypořádání se s otázkou, zda měl žalobce vůbec povinnost podat dodatečné daňové přiznání. Soud obecně s žalobcem souhlasí, v hypotetické rovině, že pokud by správně daně přistoupil k uložení pokuty, aniž by předtím bylo postaveno na jisto, že daňový subjekt vskutku měl povinnost podat k určitému datu daňové přiznání, a tedy byla naplněna hypotéza právní normy uvedené v § 250 odst. 1 daňového řádu, musel by se této (předběžné) otázce v odůvodnění platebního výměru věnovat tak, aby daňový subjekt dostal možnost, se proti důvodům, jež správce daně vedly k závěru o nesplnění povinnosti podat daňové přiznání, bránit. Soud však zdůrazňuje, že v nyní projednávané věci se skutkový děj odehrával naprosto odlišně od výše předestřených hypotetických okolností. Je třeba si uvědomit, že žalobci byla zaslána výzva ze dne 13. 12. 2016, č. j. 974816/16/2403-50521-4019993, z níž vyplývají jasné skutkové indicie o tom, na základě jakých konkrétních důvodů má správce daně za to, že žalobce je povinen podat dodatečné daňové přiznání za listopad 2013. Následně došlo 22. 11. 2017 k vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, č. j. 49977/17/5300-21442-712243, jímž došlo k pravomocnému doměření DPH za listopad 2013, čímž byla otázka povinnosti žalobce podat dodatečné daňové přiznání postaveno na jisto. Až následně bylo v nyní projednávané věci dne 15. 1. 2018 vydáno prvoinstanční rozhodnutí. Je proto zcela nadbytečné, aby v jeho rámci byla (předběžná) otázka povinnosti žalobce podat dodatečné daňové přiznání znova zkoumána, neboť o ní existuje pravomocné rozhodnutí. Za této skutkové situace plně obстоjí stručné odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí, z něhož vyplývá způsob výpočtu ze zákona vzniklé pokuty a uvedení z jakého titulu vznikla povinnost podat daňové přiznání.
16. V druhé žalobní námitce žalobce vyjadřuje svůj nesouhlas se způsobem, jakým prvoinstanční orgán reagoval na jeho podání ze dne 22. 12. 2016, v němž žalobce uvedl, že dodatečné daňové přiznání podávat nemusí. Konkrétně žalobce argumentuje tím, že

správní orgány pochybily, když podání vyhodnotily jako dodatečné daňové tvrzení s uvedením výše daňové povinnosti 0 Kč, a následně toto podání shledaly neúčinné, neboť nemělo stanovenou formu vyplývající z § 101a ZDPH. Soud uvádí, že je zcela nadbytečné posuzovat správnost výše uvedeného postupu správních orgánů, neboť jde o otázku, která nemůže mít vliv na zákonnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí o uložení pokuty, když sám žalobce tvrdí, že dodatečné daňové přiznání nepodal, neboť k tomu neměl povinnost, proto i kdyby soud došel k závěru, že správní orgány pochybily, když dané podání považovaly za dodatečné daňové přiznání s uvedením výše daňové povinnosti 0 Kč, resp. když jej považovaly za neúčinné, na věci by to ničeho nezměnilo.

VII.

Náklady řízení

17. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly a nepožadoval jakoukoli jejich náhradu, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 12. 11. 2019

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu