



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry, ve věci

žalobce: **Dr. Z. J. C**
zastoupený daňovým poradcem Punktum, spol. s r.o.
sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava - Předměstí

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2018, č. j. 16883/18/5300-22444-710968

takto:

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

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*finanční úřad*“) sedmi platebními výměry ze dne 10. 1. 2018 uložil žalobci sedm pokut po 1.000 Kč dle § 101h odst. 1 písm. h) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“) za opožděné podání kontrolních hlášení za měsíce únor 2017 až srpen 2017. Konstatoval, že kontrolní hlášení byla podána dne 28. 9. 2017, přičemž lhůta pro podání posledního z nich uplynula

25. 9. 2017, za dřívější měsíce uplynula lhůta dříve. Výzva k podání kontrolního hlášení nebyla vydána. Žalobce podal proti sedmi platebním výměřům odvolání, ve kterém připustil své pochybení a vysvětloval jeho důvody. Žádal zrušení platebních výměřů pro tvrdost zákona. Namítl, že se stal novým plátcem DPH, který si nemůže zvolit zdaňovací období, pokuty by jinak byly jen dvě. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí o pokutách potvrdil. Uvedl, že každá ze sedmi pokut ve výši 1.000 Kč (vyjma pochybení prvního) vznikla na základě opomenutí žalobce přímo ze zákona a finanční orgány nemají prostor pro jakoukoli úvahu. Námitku tvrdosti zákona proto odmítl a k důvodům, jež na straně žalobce vedly k opožděnému podání hlášení, uvedl, že nesprávnost rozhodnutí o uložených pokutách nezpůsobují.

2. Žalobce podal soudu dne 30. 5. 2018 žalobu proti shora označenému rozhodnutí žalovaného. V úvodu žaloby nevyvracel, že u něho došlo k pochybení (opomenutí), jehož následkem jsou uložené pokuty. Podstatnou část žaloby poté věnoval obsáhlé polemice v obecné rovině o tom, zda je legální a v souladu s Ústavou ČR stanovovat povinnosti (zde povinnost podat kontrolní hlášení) za použití tzv. formulářové politiky daňové správy. Dle žalobce chybí právní předpis, jež by stanovil okruh údajů, které musí být do kontrolního hlášení pojaty. Jinými slovy poukazoval na to, že „formulář“ kontrolního hlášení podávaného výhradně elektronicky nebyl nikdy stanoven ústavně předepsanou formou. Poukázal na rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), jež se zabývala touto problematikou – tedy ust. § 101a a § 101d zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), případně § 72 daňového řádu. Namítal, že povinnost žalobce byla proto nesplnitelná, odmítl argument pokynem D-349, u kterého finanční orgány neumí doložit jeho legitimitu. V této souvislosti mimo jiné uvedl, že povinné elektronické podání je možné učinit pouze výlučně za pomoci internetových stránek, u kterých není zaručeno, komu patří, dotčený pokyn MF formát a strukturu dat nestanoví. V závěru žaloby zmínil neunesení důkazního břemene správcem daně odkazem na § 92 odst. 5 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). K tomu opět odkázal na shora citovanou argumentaci, údajnou chybějící úvahu finančních orgánů o splnitelnosti povinnosti. Z toho dovozuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

3. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Uvedl, že žalobce skutkový stav věci nerozporuje a své pochybení uznává. Žalobce byl povinen dle zákona kontrolní hlášení podat elektronicky ve zveřejněném formátu a struktuře. Při nedodržení pak pokuta vzniká ze zákona a je vyloučena jakákoli úvaha stran vzniku a výše. Vymezil se proti žalobní polemice o elektronickém podávání hlášení a současně uvedl, že žalobce při pozdním podání kontrolního hlášení svoji povinnost splnil a není mu uložena pokuta za to, že by při elektronickém podávání hlášení (krom opožděnosti) pochybil. K judikatuře označené žalobcem uvedl, že se vztahovala k odlišnému stavu věcí. K otázce formátu a struktury dat nad rámec případu uvedl, že tyto byly zveřejněny prostřednictvím D-pokynů. Osvětlil důvody, pro které bylo zavedeno elektronické podávání kontrolních hlášení. K námitce neunesení důkazního břemene správcem daně uvedl především to, že povinnost žalobce byla rozhodně splnitelná, o čemž svědčí i to, že žalobce ji, byť opožděně, splnil.

4. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s., žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

5. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného ve smyslu § 75 odst. 1 s.ř.s.

6. Soud k věci samotné uvádí tyto podstatné okolnosti. Žalobce zjištěný skutkový stav nespornuje. Pochybení spočívající v pozdním podání kontrolních hlášení ve smyslu § 101a, § 101d a § 101e ZDPH uznává. Kontrolní hlášení ve formě požadované zákonem žalobce podal, podal je opožděně, avšak bez nutnosti výzvy správce daně (§ 101h ZDPH). V odvolání podaném proti vystaveným platebním výměrům na pokuty namítal pouze tvrdost zákona a jakkoli neuváděl to, že jemu stanovená povinnost by byla nesplnitelná či stanovená nezákonně. Až následně v podané žalobě se patrně za pomoci svého zástupce jal vést odlišnou argumentaci především v obecné rovině – týkající se otázek elektronických formulářů. U napadeného rozhodnutí proto soud nemohl jakkoli posuzovat to, jak se s nyní předkládanými námitkami vypořádal žalovaný. Žalobní námitky se totiž netýkají přímo a výlučně chování žalobce, jsou obecného rázu, proto na ně soud může reagovat opět především v obecné rovině.

7. Podstatou protizákonného jednání žalobce, za které byl sankcionován, ostatně není to, že by žalobce kontrolní hlášení nepodal, nebo že je podal chybně, nedostatečně, nebo v materiálním rozporu se zákonnou úpravou. Podstatou rozhodnutí je to, že hlášení podal opožděně. Z uvedeného se logicky podává, že se jednalo o povinnost splnitelnou, čehož důkazem jsou potvrzení o podání kontrolních hlášení podaných daňovou poradkyní žalobce založené ve správním spisu. Žalobcem není tvrzeno a z čehokoli se nepodává, že ve lhůtě uložené zákonem nebylo možné kontrolní hlášení podat a tato nemožnost odpadla až v době, kdy žalobce své povinnosti dostál. Z uvedeného se tak podává zřejmý rozpor s žalobními tvrzeními, neboť žalobce zastává názor, že šlo o povinnost nesplnitelnou. Žalobce tím jaksi popírá své vlastní jednání. Tím se podstatná část žalobní argumentace dostává mimo předmět řízení.

8. Žalovaný se v rozhodnutí řádně a přezkoumatelně vypořádal s jedinou odvolací námitkou žalobce. Žalobce v zásadě ani z tohoto pohledu rozhodnutí žalobce nenapadá. Soud proto může na obsah napadeného rozhodnutí odkázat. Uložené pokuty vznikly přímo ze zákona, zde § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH a správce daně ani žalovaný neměli prostor pro další úvahy. Zákon neumožňoval korekci prostřednictvím úpravy o odstranění tvrdosti zákona. Soud nemá rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné pro rozpor s § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu, neboť skutečnosti rozhodné pro uložení pokuty byly zjištěny a prokázány. K tomu viz shora o nesporném jednání (dočasném opomenutí) žalobce a o tom, že zákonem uložená povinnost žalobci byla splnitelná. Z těchto důvodů má soud za to, že žaloba důvodná není a je na místě její zamítnutí.

9. Soud rovněž uvádí, že se stalo vcelku pravidelným rysem podání zástupce žalobce to, že podává v různých věcech výpravně pojaté žaloby, které jsou obtížněji zpracovatelné. V žalobách pak předkládá různé linie argumentace, které si mnohdy vzájemně odporují, což logicky vede k tomu, že důvěryhodnost jím předložených tvrzení se snižuje. V nyní

souzené věci pak žalobce v žalobě přednesl argumentaci, která nebyla ani z části obsažena v jeho dřívějším odvolání. Takový postup soud považuje za nekorektní a nesprávný, neboť ve svém důsledku popírá smysl správního soudnictví, který spočívá v přezkumu postupu správních orgánů. Žalovaný jako správní orgán v předchozím řízení tak ani neměl příležitost reagovat na kriticky nyní předkládané výhrady žalobce. Soud je následně postaven do situace, kdy prakticky nahrazuje činnost správního orgánu.

10. V dalších pasážích odůvodnění se soud obecně vyjádří k okruhu žalobních námitek, který je směřován proti údajným nepravostem plynoucím z toho, že povinnost uložená (nejen žalobci) byla mimo zákonný rámec a v rozporu s Ústavou ČR. Soud nejprve níže cituje rozhodnou právní úpravu.

11. Podle § 101a odst. 1 písm. b) ZDPH ve znění účinném v době plnění žalobcových povinností platilo, že: *plátce je povinen podat elektronicky kontrolní hlášení nebo jiné hlášení, s výjimkou hlášení podle § 19.*

12. Podle § 101a odst. 3 téhož zákona *podání uvedená v odstavcích 1 a 2 lze učinit elektronicky pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.*

13. Podle § 101d odst. 1 téhož zákona *je v kontrolním hlášení plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.*

14. Žalobce v žalobě k jím tvrzené a neoprávněně užívané formulářové politice označil a odkázal na různá rozhodnutí soudů. Soud proto i v této souvislosti podstatné závěry vybraných rozhodnutí zmíní.

15. Předně Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 12. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15, jenž se týkal právě úpravy kontrolního hlášení, uvedl (viz odstavce 66 až 71), že formuláře Ministerstva financí jsou v dané věci přijatelné, proti systému formulářů jako takovému se nevymezil (odst. 66), ač prostor k tomu byl dán. Uvedl, že zákon musí blíže vymezit alespoň okruh vyžadovaných údajů (odst. 70) a v odstavci 71 konečně uvedl, že vyžadované údaje lze považovat za nezbytné pro dosažení cíle správy daní (odst. 71 s odkazem na odst. 66). Ke zrušení dotčené úpravy § 101d odst. 1 ZDPH týkající se nedostatečného vymezení požadovaných údajů došlo až s účinností k 31. 12. 2017.

16. Nejvyšší správní soud pak rovněž v rozsudcích čj. 2 Afs 25/2015-38 ze dne 3. 1. 2018 a poté i čj. 10 Afs 226/2018-44 ze dne 29. 5. 2019 nezaujal výslovné stanovisko, že právní regulace vydaná ve formě pokynu správce daně je protizákonná či protiústavní. Desátý senát NSS v citované věci zmínil potřebu a důsledky digitalizace a výslovně pak uvedl (bod 18 odůvodnění): *„Jakkoliv nelze považovat právní regulaci vydanou ve formě pokynu správce daně za ideální (viz kritiku takové právní regulace v rozsudku sp. zn. 2 Afs 25/2015, Punktum I, body 34 a 35), obecná závaznost takových pravidel dosud nebyla zpochybněna (viz tamtéž, také rozsudek ze dne 20. 3. 2019, čj. 9 Afs 383/2018-40, věc Punktum II, bod 32, a rozsudek ze dne 14. 9. 2017, čj. 9 Ads 177/2016-89, č. 3633/2017 Sb. NSS, věc eTAX, část III.D).“*

17. Již Ústavní soud (viz shora) a poté i NSS tak reagovaly v uvedeném na faktický stav úpravy, který je zřejmým důsledkem digitalizace veřejné správy. U kontrolního hlášení je s tím poté spojena účelná potřeba zpracovávat v relativně krátkém čase velké množství dat, což se mimo elektronizaci jeví nemožným. Krajský soud je toho názoru, zejména

s odkazem na zmíněné závěry Ústavního soudu, že se jednalo o povinnost uloženou na základě zákona a nikoli mimo zákon, jak tvrdí žalobce. Z toho důvodu soud nespatřuje důvod k postupu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

18. Pokud žalobce v žalobě odkazoval na rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2018 čj. 10 Afs 360/2017-27, pak je třeba uvést, že tento rozsudek konkrétní závěry k formulářovým podáním neobsahuje. Předchozí rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. S meritem věci, tedy též s ústavností pokynu Ministerstva financí D-349, se poté Městský soud v Praze detailně vypořádal v následném rozsudku ze dne 19. 6. 2018, čj. 5 A 20/2016-83 na stranách 4 až 6 se závěry, že dotčený pokyn D-349 nijak nevybočil z mezí zákona a rovněž se vyjádřil k otázce odpovídajícího zveřejňování předpisů. Krajský soud proti těmto závěrům ničeho nemá a v podrobnostech na ně odkazuje, přitom zdůrazňuje tam citované oprávněné požadavky daňové zprávy a též to, že pokynem není a nebylo zasahováno do základních práv daňových subjektů.

19. Námitky žalobce o tom, že není ani zaručené, komu internetové stránky provozované státní institucí patří a další tvrzení s tím spojená, soud hodnotí jako snahu žalobce o nadstavbu jeho subjektivních pochyb o správnosti postupů správce(-ů) daně. Dle soudu jde o námitky účelově přednesené a nemající spojitost s každodenní realitou, které by ve svém důsledku logicky znamenaly, pokud by jim soud měl dát za pravdu, že v dnešní době elektronické plné využívání internetových aplikací a www stránek, by běžný uživatel ani nemohl mít jistotu, že vstupuje na stránky internetového bankovníctví své banky či čerpá skutečně informace z webu té či oné veřejné instituce. Ostatně, obdobně účelově by bylo lze argumentovat i v době „papírové“ tak, že například u jistého vyhotovení některé částky Sbírký zákonů není zřejmé, zda ji vydal a vytiskl ten, který je k tomu oprávněn, neboť pravidelnému uživateli se potřebné vydání Sbírký dostává zprostředkovaně a bez jakékoli autentizace jejího obsahu. Soud proto nemá námitky za důvodné. Žalobce svoji argumentaci nepodepřel jakýmkoli konkrétními výhradami, jež by svědčily o tom, že jeho nadnesené obavy a nejasnosti došly svého naplnění, resp. že by reálně taková situace nastávala.

20. S ohledem na shora uvedené soud žalobu za důvodnou nepovažuje, neboť žalobce na svých právech zkrácen postupem žalovaného nikterak nebyl. K porušení zákonů ze strany správních orgánů, jejichž rozhodnutí tvoří jeden celek, nedošlo. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

21. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl v řízení úspěšný. Žalovanému podle obsahu správního spisu nevznikly takové náklady soudního řízení, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti.

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, se sídlem Moravské náměstí 6, 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: <http://www.nssoud.cz>.

Pardubice, 23. října 2019

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu