



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: **K. H.**, zastoupená JUDr. Robertem Lososem, advokátem se sídlem náměstí Republiky 4/3, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2016, čj. 57085/16/5300-21441-711671, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 2. 2020, čj. 15 Af 9/2017-56,

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 **s e** 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] Rozhodnutím ze dne 30. 8. 2016, čj. 1829372/16/2509-50521-500335, Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále „správce daně“) rozhodl 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“) tak, že se žalobkyně stává nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty (dále „DPH“). Žalobkyně se podle tohoto rozhodnutí dopustila alespoň dvakrát v období 12 po sobě jdoucích měsíců porušení povinností ve vztahu ke správě DPH, jelikož nepodala daňové přiznání za zdaňovací období prosinec 2015 ani po výzvě správce daně, a zároveň ani po výzvě správce daně nepodala následné kontrolní hlášení za zdaňovací období květen 2016. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. V odůvodnění poukázal rovněž

na to, že žalobkyně řádně nepodala ani kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období září 2016.

[2] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“). Upozornila v ní především na to, že nemá datovou schránku ani zaručený elektronický podpis a správce daně jí ukládal povinnosti, o kterých se nedozvěděla. Poukázala též na nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, jímž byl zrušen § 101g odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ještě před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. V návaznosti na to tedy lze dospět k závěru, že správce daně žalobkyni nedoručil výzvu z 11. 7. 2016 týkající se kontrolního hlášení za období květen 2016. K neplnění povinnosti tedy nedošlo opakovaně. Krajský soud žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 22. 8. 2017, čj. 15 Af 9/2017-31, napadené rozhodnutí zrušil pro vadu řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že závěry žalovaného týkající se porušení povinností za období květen 2016 a září 2016 nemají oporu ve správním spisu.

[3] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2019, čj. 8 Afs 246/2018-27). Zdejší soud totiž dospěl k závěru, že napadený rozsudek trpí vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti. Krajský soud totiž na jednu stranu poukázal na povinnost žalovaného seznámit žalobkyni v průběhu odvolacího řízení s novými zjištěnými skutečnostmi (nepodání kontrolního hlášení za zdaňovací období září 2016 řádně a včas) a umožnit jí na ně reagovat, zároveň ale dodal, že proti tomu nesměřovala žalobní námitka a soud se tak touto otázkou nemohl zabývat. Na jiném místě se však krajský soud zabýval právě otázkou toho, zda žalobkyně kontrolní hlášení za září 2016 podala včas. Závěr žalovaného, že žalobkyně nepodala za uvedené období včas kontrolní hlášení, neměl podle krajského soudu oporu ve správním spise. Nejvyšší správní soud k tomu dodal, že žádný z žalobních bodů k otázce podání anebo včasnosti podání kontrolního hlášení za období září 2016 nesměřoval. Ve zrušujícím rozsudku uzavřel, že s jistou dávkou zjednodušení lze procesní situaci v dané věci shrnout tak, že správce daně konstatoval nespolehlivost žalobkyně ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH na základě dvou shledaných porušení povinností za dvě zdaňovací období (prosinec 2015 a květen 2016), přičemž žalovaný v odvolacím řízení nad rámec výše uvedeného doplnil ještě třetí porušení povinnosti za další zdaňovací období (září 2016). Žalobkyně v řízení před krajským soudem fakticky zpochybnila toliko závěr o druhém ze zmiňovaných porušení (květen 2016), s čímž se krajský soud v napadeném rozsudku ztotožnil, nicméně žalobě vyhověl i proto, že shledal pochybení stěžovatele též ve vztahu k třetímu porušení (září 2016). Kasační argumentace žalovaného v návaznosti na to mířila pouze ve vztahu k posouzení tohoto třetího porušení. Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že před samotným věcným posouzením otázky, zda žalobkyně naplnila podmínky předpokládané § 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.

[4] Krajský soud v návaznosti na to projednal žalobu znovu a rozsudkem označeným v záhlaví ji zamítl. Zopakoval, že žalovaný nedostal povinnosti žalobkyni seznámit s novými skutečnostmi a umožnit jí na ně reagovat, avšak jelikož proti tomu žalobní námitka nesměřovala, nemůže se tím soud zabývat. Žalobkyně žalobou brojila proti

pokračování

prvnímu (nepodání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015) a druhému vytýkanému porušení (nepodání následného kontrolního hlášení za květen 2016), v důsledku čehož ji správce daně označil za nespolehlivého plátce DPH. Tato dvě porušení žalovaný doplnil již zmíněným třetím porušením, tedy nepodáním kontrolního hlášení za září 2016 ve lhůtě k tomu stanovené. Se závěry daňových orgánů ohledně prvního porušení se krajský soud ztotožnil, ostatně sama žalobkyně toto porušení v průběhu řízení uznala. Podle krajského soudu daňové orgány za závažné porušení povinností plátce DPH nepovažovaly nepodání daňového přiznání v zákonem stanovené lhůtě, ale toliko nerespektování následné výzvy správce daně, aby daňové přiznání podala v náhradní lhůtě 15 dnů. Nebylo tak možno nesplnění primární povinnosti podat daňové přiznání včas považovat za další závažné porušení povinností žalobkyně, pokud to žalovaný neuvedl v žalobou napadeném rozhodnutí, ale pouze následně ve vyjádření k žalobě. Krajský soud se však ztotožnil s tím, že nerespektování výzvy správce daně takovým závažným porušením je. Oproti tomu druhé vytýkané porušení jím být podle krajského soudu nemůže, a to z důvodu zrušení § 101g odst. 5 zákona o DPH výše již zmíněným nálesem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15. Jelikož se však i mimo druhé vytýkané porušení povinností žalobkyně podle rozhodnutí žalovaného dopustila porušení prvního, s jehož hodnocením krajský soud věcně souhlasí, a porušení třetího, které žalobkyně žalobou nenapadla a nerozporovala, ob stojí podle krajského soudu závěr žalovaného o tom, že se stala nespolehlivou plátkyní DPH, neboť se dopustila porušení alespoň dvou povinností jako plátce DPH.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) proti tomuto rozsudku krajského soudu nyní brojí kasační stížností, přičemž odkazuje na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že žalovaný se v žalobou napadeném rozhodnutí zabýval pouze odvolacími námitkami proti prvnímu a druhému z uvedených porušení povinností, přičemž pouze okrajově nad rámec zmínil, že přihlédl též k tomu, že kontrolní hlášení DPH za září 2016 nebylo v době vydání rozhodnutí o odvolání řádně podáno. To je však obsahový nonsens, neboť touto skutečností se správce daně nemohl zabývat, neboť jí jeho rozhodnutí časově předcházelo. Žalovaný je oprávněn za účelem doplnění podkladů rozhodnutí nebo odstranění vad řízení provádět dokazování nebo takové doplnění podkladů uložit správci daně, v obou případech jsou však správní orgány povinny daňový subjekt s těmito novými podklady a z nich zjištěnými skutečnostmi seznámit a umožnit mu se k nim vyjádřit. Krajský soud sice žalovanému v napadeném rozsudku vytýká, že právě této procesní povinnosti nedostál, stěžovatelka je však přesvědčena, že se z jeho strany o doplnění dokazování ve smyslu § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“) vůbec nejednalo. Neprováděl-li žalovaný nad rámec rozhodnutí správce daně další dokazování, neměl před vydáním rozhodnutí o odvolání s čím stěžovatelku seznamovat. Stěžovatelce nelze přičíst k tíži její údajné pochybení za září 2016, pokud žalovaný v tomto směru v průběhu odvolacího řízení neprováděl žádné dokazování a ze správního spisu není zřejmé, kdy a jakou formou se žalovaný od správce daně o tomto třetím vytýkaném porušení daňových povinností dozvěděl a zda a jakým způsobem o něm byla stěžovatelka informována. Z uvedeného důvodu se stěžovatelka dovolává nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, neboť zmíněné třetí porušení není součástí původního rozhodnutí správce daně a zmínka žalovaného v rozhodnutí o odvolání

nezakládá přezkoumatelný závěr ve smyslu § 106a odst. 1 zákona o DPH. Jelikož je tedy možno stěžovatelce důvodně přičítat pouze první porušení daňových povinností (za prosinec 2015), není v jejím případě naplněna podmínka porušení povinností ve vztahu ke správě daně alespoň dvakrát v období 12 po sobě jdoucích měsíců, kvůli čemuž byla shledána nespolehlivou plátkyní DPH.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve upozornil, že stěžovatelka svými kasačními námitkami nemíří proti důvodům rozhodnutí krajského soudu, ale pouze proti procesnímu postupu žalovaného, aniž by uvedla, v čem konkrétně krajský soud pochybil. Její nynější argumentace není s to nahradit žalobní námitky, které před krajským soudem neuplatnila, a soud se danou otázkou nemohl zabývat ani z moci úřední. Námitka týkající se provádění dokazování v odvolacím řízení je tedy nerozhodná. Ani námitka napadající rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost nemůže být předmětem kasačního přezkumu. Krajský soud v rozsudku uvedl, že rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správce daně tvoří dohromady jeden celek, přičemž žalovanému nic nebrání v tom, aby skutková zjištění správce daně doplnil či přehodnotil. Stěžovatelka však v řízení před krajským soudem nijak nebrojila proti zjištěnému skutkovému a právnímu stavu ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, tedy proti třetímu vytknutému porušení za zdaňovací období září 2016, k němuž žalovaný přihlédl. Ostatně i stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí přímou citaci ze žalobou napadeného rozhodnutí, v níž žalovaný uvádí, že při rozhodování k této skutečnosti přihlédl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, podle níž je nyní napadený rozsudek nepřezkoumatelný (stěžovatelka na tento důvod kasační stížnosti výslovně odkázala). Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí je předpokladem pro posouzení dalších (věcných) námitek. Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, či ze dne 21. 8. 2008, čj. 7 As 28/2008-75). Přezkum napadeného rozsudku krajského soudu v mezích uplatněných námitek je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Nejvyšší správní soud má v nyní projednávané věci za to, že tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela

pokračování

zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Ve shodě se žalovaným ostatně nelze přehlédnout, že stěžovatelčina námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je toliko obecná. Ze skutečnosti, že stěžovatelka nesouhlasí se závěry, k nimž krajský soud ve věci dospěl, nelze bez dalšího dovozovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[10] Jde-li o další kasační námitky, plyne z nich především, že podle stěžovatelky žalovaný neměl přihlídnout k tomu, že za září 2016 nepodala kontrolní hlášení včas. Došlo k tomu totiž až po vydání rozhodnutí správce daně, který se tak touto otázkou nemohl zabývat a stěžovatelka ji tedy nemohla v odvolání namítat. Žalovaný podle stěžovatelky tuto skutečnost následně v rozhodnutí o odvolání pouze zmínil, aniž by provedl dokazování a v tomto směru doplnil zjištěný skutkový stav ve věci. Jelikož tak neučinil, nezahrnul vytýkané třetí porušení povinností stěžovatelky mezi stěžejní důvody rozhodnutí, pro něž byla stěžovatelka shledána nespolehlivou plátkyní DPH. Podle stěžovatelky tak krajský soud nesprávně zmínku žalovaného o nepodání kontrolního hlášení stěžovatelkou za září 2016 vyložil jako rozšíření skutkového stavu o třetí vytýkané porušení jejích daňových povinností. Krajský soud se měl podle jejího názoru zabývat pouze vypořádáním odvolacích námitek vztahujících se k prvnímu a druhému porušení, z nichž jí lze oprávněně vytýkat pouze první z nich (za prosinec 2015) a vůbec neměl přihlížet k porušení povinností za září 2016, resp. o něj opřít závěr o věcné správnosti rozhodnutí žalovaného. Z obsahu této argumentace tedy lze dovodit, že stěžovatelka proti závěrům žalovaného týkajícím se třetího vytýkaného porušení (proti procesnímu postupu při jeho zjišťování) nebrojila v žalobě z toho důvodu, že podle ní rozhodnutí žalovaného nadále stálo pouze na prvním a druhém vytýkaném porušení povinností ve vztahu ke správě daně.

[11] Nejvyšší správní soud se však s takto predestřeným náhledem stěžovatelky nemůže ztotožnit. Nejprve je namístě v obecné rovině připomenout, že o tom, zda určitý subjekt je nespolehlivým plátcem, mohou daňové orgány rozhodnout tehdy, dopustí-li se tento subjekt závažného porušení povinností k DPH (§ 106a odst. 1 zákona o DPH). Za závažné porušení lze podle bodu 1 písm. g) Informace GŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátec) a souvisejících ustanovení, čj. 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 2, čj. 38 461/14/7001-21002-012287 (dále „výkladové stanovisko GŘ“), považovat mj. situaci, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH tím, že plátce alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců opakovaně, ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nebo náhradní lhůtě stanovené přímo zákonem, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely. Pro naplnění podmínek daného ustanovení se tak musí se jednat o opakované porušení povinností ve vztahu ke správě DPH (tj. alespoň dvakrát v průběhu 12 po sobě jdoucích měsíců), a taková porušení musí spočívat v tom, že plátce DPH povinnost nesplní ve lhůtě stanovené správcem daně anebo v náhradní lhůtě. Aby tedy mohlo obstát rozhodnutí žalovaného o tom, že je stěžovatelka nespolehlivou plátkyní, musí být založeno na alespoň dvou porušeních povinností ve vztahu ke správě DPH, které splňují uvedené podmínky.

[12] Stěžovatelka v řízení před krajským soudem sama připustila, že se dopustila prvního vytýkaného porušení (za prosinec 2015), s čímž se krajský soud ztotožnil. V kasační stížnosti stěžovatelka v tomto ohledu nic nenamítá a existenci prvního porušení

nerozporuje. Žalovaný naopak stěžovatelce v průběhu řízení před krajským soudem přisvědčil, že vytýkané pochybení při podání následného kontrolního hlášení k DPH za květen 2016 (druhé porušení) se stalo irelevantním ve světle výše již označeného nálezu Ústavního soudu. I s tím se krajský soud ztotožnil a v napadeném rozsudku (ostatně jako již v předchozím rozsudku následně zrušeném Nejvyšším správním soudem) konstatoval, že k tomuto porušení nelze přihlížet. Krajský soud tak vyšel z toho, že první porušení bylo prokázáno, k druhému nelze přihlížet a proti třetímu porušení (za září 2016) stěžovatelčina žaloba nesměřovala. Stěžovatelka totiž v tomto ohledu závěry žalovaného nijak nerozporovala, tudíž se jím krajský soud nemohl zabývat.

[13] Krajský soud v nyní napadeném rozsudku dostatečně objasnil, 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 v souladu s § 115 daňového řádu. Připomněl rovněž, že žádný právní předpis nestanoví, aby se naplnění podmínek pro vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí DPH zkoumalo výhradně k datu vydání rozhodnutí v prvním stupni. Žalovaný tak byl oprávněn vzít při svém rozhodování v potaz i skutečnosti, které nastaly po vydání odvoláním napadeného rozhodnutí správce daně. Jak plyne i ze soudní judikatury, odvolací správní orgán je oprávněn přihlídnout ke skutkovému a právnímu stavu, který zde byl v době vydání jeho rozhodnutí, a může zjištěný skutkový a právní stav rozšířit k datu vydání rozhodnutí o odvolání (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2008, čj. 1 As 68/2008-126, č. 1786/2009 Sb. NSS). Výše uvedené platí tím spíše pro daňové řízení, v němž je odvolací orgán nadán pravomocí provádět dokazování, a nové tvrzení, skutečnosti či důkazy tak ověřovat a provádět, a může doplňovat řízení v plné šíři jak po stránce meritorní (doplňování podkladů pro rozhodnutí), tak po stránce procesní (odstraňovat vady řízení). Daňové řízení řízení je řízením sice dvoustupňovým, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v jiných procesních předpisech (srov. § 116 daňového řádu). Krajský soud rozhodnutí o odvolání přezkoumává s ohledem na § 75 odst. 1 s. ř. s. podle právního a skutkového stavu, který zde byl právě v době vydání rozhodnutí žalovaného (správního orgánu rozhodujícího v posledním stupni; k tomu srov. § 69 s. ř. s.). Argumentaci stěžovatelky, že žalovaný nemohl zjištěný skutkový stav rozšířit o skutečnost, k níž došlo po vydání rozhodnutí správce daně, tak nelze přisvědčit. Žalovaný byl obecně oprávněn založit závěr o tom, že je stěžovatelka nespolehlivou plátkyní, a odvolání proti rozhodnutí správcí daně tudíž není důvodné, i na dalším, nově zjištěném porušení povinností ve vztahu ke správě DPH.

[14] Pro nyní projednávanou věc je dále podstatné, že stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nerozporuje závěr krajského soudu, podle něhož se z důvodu absence žalobní námítky nemohl zabývat procesním pochybením žalovaného spočívajícím v tom, že stěžovatelku před vydáním rozhodnutí o odvolání neseznámil s novými skutečnostmi (zmiňované třetí porušení povinnosti) a neumožnil jí se k nim vyjádřit. Bylo na stěžovatelce, aby v tomto směru případně namítala pochybení krajského soudu. Pokud tak neučinila, nemůže za ni Nejvyšší správní soud nyní domýšlet a zkoumat případná pochybení. Je třeba dodat, že krajský soud v tomto směru vyslovil jednoznačný a srozumitelný právní závěr, který stěžovatelka mohla rozporovat a odůvodnění napadeného rozsudku v tomto ohledu nevykazuje žádnou vadu, k níž by Nejvyšší správní soud měl přihlížet z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka v kasační stížnosti

pokračování

nenapadá ani samotný klíčový závěr krajského soudu plynoucí z nyní napadeného rozsudku, podle něhož nezahrnula zmiňovanou otázku třetího porušení do žalobních námitek, a proto se jí nemůže zabývat. Pokud se stěžovatelka domnívá, že jí nelze třetí porušení přičítat k tíži a že k němu neměl krajský soud přihlídnout, je nutno ji upozornit na fakt, že pokud některý ze závěrů žalovaného žalobou nerozporovala, nemohl se jím krajský soud zabývat. Jak již zdejší soud připomněl v předchozím rozsudku v téže věci, i judikatura rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že krajský soud je oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení, byť by nebyly žalobcem výslovně namítány, to ovšem platí v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (usnesení ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci žalobkyně ve vztahu k porušení povinnosti za zdaňovací období září 2016 žádný žalobní bod neuplatnila, nelze ve smyslu citované judikatury dovodit ani to, že by se výše zmiňovanou vadou řízení ve vztahu k pochybení v tomto zdaňovacím období mohl krajský soud zabývat z moci úřední. Na těchto závěrech je i přes aktuální kasační argumentaci stěžovatelky nutno setrvat.

[15] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje i na to, že proti procesnímu postupu žalovaného nebrojila, neboť se podle ní v zásadě týká otázky, která je pro věc irelevantní. Zmínka žalovaného o třetím porušení daňových povinností totiž podle ní nepředstavovala základ rozhodnutí o tom, že je nespolehlivou plátkyní. V této souvislosti je nicméně třeba poukázat na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně uvedl, že při přezkumu rozhodnutí správce daně přihlédl právě i k této skutečnosti, tedy že za září 2016 nesplnila řádně a včas povinnost odeslat kontrolní hlášení. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí jasně vymezil, z čeho tento závěr dovozuje, tedy dokdy měla stěžovatelka kontrolní hlášení za dané zdaňovací období podat a kdy jej účinně skutečně podala. Bylo by samozřejmě žádoucí, aby žalovaný namísto obecné formulace „přiblížil ke skutečnosti“ výslovně uvedl, že rozhodnutí o zamítnutí odvolání zakládá právě i na této skutečnosti, která podporuje jeho závěr o tom, že stěžovatelka nespolehlivou plátkyní skutečně je. Další výslovně vytknuté porušení povinností ve vztahu ke správě DPH však nelze považovat za nepodstatnou, pro věc „mimochoďnou“ okolnost. Na tom nemění nic ani případné procesní pochybení žalovaného, tedy že stěžovatelku s touto skutečností před vydáním rozhodnutí neseznámil a neumožnil jí se k němu vyjádřit. Stěžovatelka měla prostor závěr žalovaného i ve vztahu k třetímu porušení zpochybnit v žalobě, avšak neučinila tak.

[16] Lze tedy uzavřít, že s ohledem na dispoziční zásadu řízení před správními soudy a princip rovnosti stran nelze požadovat po krajském soudu, aby postupoval v rozporu s jasně vyjádřenou vůlí stěžovatelky a napadené rozhodnutí přezkoumával nad rámec rozsahu žalobních námitek a uplatněných důvodů. To platí tím spíše, že stěžovatelka byla již v řízení před krajským soudem zastoupena advokátem, který měl její zájmy hájit a měl být schopen žalobní námitky a důvody formulovat tak, aby dosáhla kýženého výsledku (tj. zrušení rozhodnutí žalovaného, resp. rozhodnutí správce daně o tom, že je nespolehlivou plátkyní DPH). Pokud stěžovatelka chtěla namítat, že žalovaný nepostupoval při zjištění třetího porušení v souladu s procesními pravidly daňového řízení, anebo že je toto porušení nezpůsobilou podmínkou pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcovství, měla tak činit před krajským soudem, a to způsobem, který by tyto otázky nevylučoval ze soudního přezkumu. V řízení před Nejvyšším správním soudem již tyto

nedostatky nelze zhojit (srov. § 104 odst. 4 s. ř. s.), ostatně – jak již bylo výše zdůrazněno – tímto směrem nemíří ani kasační argumentace. V tomto ohledu je nutno ještě závěrem připomenout právní zásadu *vigilantibus iura scripta sunt*, dle níž náleží práva bdělým, tj. těm, kteří se o ně sami zasazují.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační námitky nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[18] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti svědčilo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. srpna 2020

Milan Podhrázký
předseda senátu