



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Ing. J. J.**, zast. JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou, se sídlem Na Maninách 1424/25, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2018, č. j. 36160/18/5100-41457-712276, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Af 41/2018 - 71,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Af 41/2018 - 71, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 26. 10. 2017, č. j. 7674445/17/2008-51524-108436 (dále též „*platební výměr*“), kterým byla žalobci podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“), uložena pokuta ve výši 30.000 Kč za nepodání následného kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení za období měsíce března roku 2016.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítl, že platební výměr byl pro žalobce překvapivý, když finanční správa v roce 2017 slibovala, že za prohřešky u kontrolních hlášení nebude do zmírnění sankčního režimu pokuty udělovat. Správní orgány porušily zásadu ústnosti a zásadu projednací, když žádný přestupek nebyl s žalobcem projednán a žalobci ani nebylo umožněno se k věci před vydáním rozhodnutí vyjádřit. Ustanovení § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH neobsahuje žádný liberační důvod, pro který by se žalobce mohl zprostit odpovědnosti, což představuje porušení zásady

spravedlivého řízení. Stanovení pevné částky v korunách pro všechny subjekty bez ohledu na důvod porušení pouhého interního předpisu finanční správy je neproporcionální. Uložená pokuta je nespravedlivá, neboť žalobce neporušil žádnou zákonem stanovenou povinnost a ani neztížil výběr daní. Správce daně neplnil zákonnou povinnost ve smyslu § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a to prokazovat skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. V průběhu řízení žádná skutečnost o tom, že by žalobce následné kontrolní hlášení nepodal, nebyla prokázána a ani žalovaný se jí fakticky nezabýval.

[3] Uložení povinnosti žalobci podat kontrolní hlášení ve smyslu § 101c ZDPH je nezákonné, když obsah kontrolního hlášení není stanoven zákonným předpisem, ani podzákonným předpisem či zveřejněn v písemné podobě tak, aby byl pro žalobce seznatelný a závazný. Žalobci nemohla být po právu uložena pokuta platebním výměrem, jelikož zákonná povinnost vyplnit a podat formulář mu nevznikla, neboť nebyla uložena zákonem. Správce daně nebyl oprávněn vydat výzvu ze dne 2. 5. 2016, kterou byl žalobce vyzván k doplnění údajů uvedených v oddílu A. 4 kontrolního hlášení za období od 1. 3. 2016 do 31. 3. 2016. Na tuto výzvu i na výzvu ze dne 12. 6. 2016 žalobce reagoval, přičemž uvedl, že změnu nelze zaslat elektronicky, jelikož elektronické podání neumožňuje zadat stejné číslo dokladu v jednotlivých řádcích. Žalobce žádal, aby správce daně opravil softwarové prostředky a situaci vyřešil. Správce daně na tuto žádost reagoval sdělením, ve kterém uvedl, že pokud plátce uskutečnil plnění pro pět různých odběratelů, má povinnost za každé z těchto plnění vystavit samostatný daňový doklad s unikátním číslem. Namítaný problém s podáním kontrolního hlášení tudíž dle správce daně nebyl na straně EPO, ale byl způsoben pochybením žalobce při vystavování daňových dokladů. V obsahu tohoto sdělení shledával žalobce nesprávný úřední postup úřední osoby, proti němuž podal stížnost, neboť v tomto sdělení úřední osoba uvedla své osobní názory na vystavování daňových dokladů a fakturaci v případě spoluvlastnictví věci. Státní moc však lze uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem.

[4] Vadu programového nastavení EPO správce daně neodstranil, a žalobce tak nemohl podat elektronické kontrolní hlášení. Stížnost žalobce byla vyřízena vyrozuměním ze dne 15. 11. 2016, ve kterém správce daně uvedl, že na výzvu k odstranění vad podání zástupce žalobce reagoval podáním ze dne 14. 6. 2016. Toto tvrzení však není pravdivé. Žalobce pak nesouhlasil ani s konstatováním správce daně, že problém s podáváním kontrolního hlášení byl způsoben chybným číslováním u několika různých daňových dokladů s totožným evidenčním číslem. Žalobce číslováním daňových dokladů neporušil žádné zákonné ustanovení. Na žalobce nedopadá zákon o účetnictví, žalobce není účetní jednotkou. Ani správce daně neuvádí žádné indicie, z kterých by se dalo dovodit, že je žalobce povinen dodržovat § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Argumentace správce daně tak na žalobce nedopadá a je nepřezkoumatelná. Daň z přidané hodnoty není na účetnictví navázána, přičemž správce daně žádnou souvztažnost neuvedl. Povinnost k podání kontrolního hlášení je stanovena v rozporu s Listinou základních práv a svobod a mimo zákonná ustanovení daně z přidané hodnoty, a to pouhým obsahem formuláře vydaným finanční správou. Evidence žalobce jsou průkazné, ZDPH žalobci nebrání vystavit jeden daňový doklad s jedním evidenčním číslem více daňovým subjektům na jedno společné plnění více odběratelům – spoluvlastníkům nemovitostí. Takový způsob je naopak jednoduchý a přehledný, a to pro všechny strany a s ohledem na princip

pokračování

spoluvlastnictví běžně užívaný. Žalobce bezzbytku splnil své zákonné povinnosti, když na daňový doklad uvedl evidenční číslo dokladu. Požadavek správce daně je rozporný se zásadou minimalizace zásahů státu do osobní sféry jednotlivce a zásadou hospodárnosti. Pokud si správce daně vynucuje podání elektronickou formou, musí zároveň fakticky žalobci umožnit vyžadované podání učinit. Žalobce byl nucen na své nemalé náklady udělat úpravy softwaru a vedení evidencí, a to pouze z důvodu nezákonného obsahu formuláře pro kontrolní hlášení.

[5] Formát a struktura podání nejsou zveřejněny v zákoně, v právním státě však lze ukládat povinnosti občanům pouze zákonem. To se však nestalo, a proto je předmětný platební výměr nezákonný. Požadavek na předkládání kontrolního hlášení ve formátu XML je nezákonný také proto, že je to formát pro žalobce nečitelný. Žalobce má právo komunikovat se státní správou v českém jazyce. V případě podání ve formátu XML neví, jaké podání a o jakém obsahu činí. Požadavek na podávání kontrolního hlášení či následného kontrolního hlášení v požadovaném formátu a struktuře neprojde testem proporcionality mezi veřejným zájmem na výběr daní a právem žalobce na informační seburčení. Žalobce při podávání následného kontrolního hlášení neporušil žádnou zákonnou povinnost, a tudíž zde není ani přestupku, a proto správce daně nebyl oprávněn žalobci uložit pokutu.

[6] Městský soud v Praze shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. Ztotožnil se s úvahami žalovaného, považoval je za ucelené a logické. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný odvolacími námitkami podrobně zabýval. Soud proto odkázal na argumentaci předestřenou žalovaným v napadeném rozhodnutí a připomněl judikaturu, podle níž není úkolem soudu opakovat argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí. Dospěl dále k závěru, že správní orgány unesly důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu. Pokud se jedná o námitky směřující k podání následného kontrolního hlášení, žalovaný se touto otázkou zabýval v bodech 38. a 39. napadeného rozhodnutí, ve kterém uvedl, že žalobce byl podle § 101g odst. 3 ZDPH povinen podat následné kontrolní hlášení ve lhůtě 5 dnů od doručení výzvy ze dne 2. 5. 2016, která byla žalobci doručena dne 12. 5. 2016. Soud po porovnání obsahu spisového materiálu, jakož i právní úpravy dopadající na nyní projednávanou věc dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný. Jelikož žalobce v žalobě v podstatě doslovně okopíroval znění jednotlivých částí podaného odvolání a nad rámec odvolacích důvodů nic neuvedl, není třeba ničeho dále dodávat. Rovněž námitky týkající se překvapivosti napadeného rozhodnutí žalobce uvedl již v odvolání a žalovaný se s nimi vypořádal v bodech 46. a 47. napadeného rozhodnutí, ve kterém popsal, z jakých důvodů považuje námitky žalobce týkající se překvapivosti rozhodnutí za nedůvodné. Soud s žalovaným souhlasí a na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkazuje. Žalobce v zásadě dostal odpověď na jím vznesené argumenty proti rozhodnutí správce daně a není úkolem soudu veškeré závěry z napadeného rozhodnutí znovu opakovat. Porušení zásady ústnosti a zásady projednávání žalobce rovněž namítal v odvolání a žalovaný se s jeho námitkami vypořádal v bodě 42. napadeného rozhodnutí, s tímto posouzením se soud ztotožnil.

[7] Rovněž otázkou liberačních důvodů a proporcionality sankce se již žalovaný zabýval, a to v bodech 43. a 44. napadeného rozhodnutí. K tvrzení žalobce, že neporušil

žádnou zákonnou povinnost, soud odkázal na bod 39. napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný dospěl k závěru, že žalobce následné kontrolní hlášení za období března roku 2016 ve lhůtě dle § 101g odst. 3 ZDPH nepodal, čímž porušil povinnost dle tohoto ustanovení. Soud s tímto posouzením souhlasil a dodal, že z vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 7. 12. 2018 a k němu přiložené kopie rozhodnutí ve věci prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení za zdaňovací období březen 2016 je zřejmé, že řízení o prominutí předmětné pokuty bylo zastaveno, neboť žalobce přes výzvu nezaplatil správní poplatek za žádost o prominutí pokuty. K polemice žalobce nad smyslem a účelem kontrolního hlášení soud uvedl, že je-li institut kontrolního hlášení souladný s ústavním pořádkem, nepřísluší soudům hodnotit jeho smysl a efektivnost.

[8] Námítkou týkající se formátu, struktury a obsahu kontrolního hlášení se žalovaný zabýval v bodech 62. až 64. napadeného rozhodnutí. V bodě 63. popsal, že povinnost podat kontrolní hlášení a následné kontrolní hlášení nebyla žalobci dána pouze formulářem, nýbrž zákonem, konkrétně § 135 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 101c odst. 1 ZDPH, § 101g odst. 3 ZDPH, a proto argumentaci žalobce označil za účelovou. Odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 5 A 20/2016, podle kterého *„formátem a strukturou podání dle § 72 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je nutno rozumět uspořádání informací v souboru v takové formě, aby s ním počítačové aplikace určené právě pro práci s daty v takovém formátu a struktuře mohly pracovat. Konkrétně v případě souboru ve formátu a struktuře XML je nutné, aby s tímto souborem dokázaly pracovat aplikace určené k práci se soubory ve formátu XML, jako například aplikace EPO. Z požadavků na formát a strukturu souboru nelze vyvodit žádné požadavky na název souboru.“* Soud neshledal skutkových ani právních důvodů odklonit se od citované judikatury a shledal požadavek finanční správy za souladný se zákonem. Námítkou nezákonnosti výzvy ze dne 3. 6. 2016, kterou byl žalobce vyzván k odstranění vad podání ze dne 19. 5. 2016, se žalovaný zabýval v bodě 61. napadeného rozhodnutí. Konstatoval, *„že otázka zákonnosti výzvy ze dne 3. 6. 2016, kterou byl odvolatel vyzván k odstranění vad podání ze dne 19. 5. 2016, jakož i otázka toho, zda odvolatel účinně podal kontrolní hlášení dne 19. 5. 2016 či nikoliv, není v tomto odvolacím řízení relevantní, neboť odvolatel dané podání učinil až po uplynutí lhůty dle ust. § 101 g odst. 3 ZDPH.“* Namítaný nesprávný úřední postup správce daně, který žalobce spatřuje v obsahu sdělení ze dne 11. 7. 2016, ani námítky směřující proti vyrozumění ze dne 15. 11. 2016, proto neshledal žalovaný v nyní posuzované věci relevantní s tím, že ani v případě důvodnosti daných námitek by nemohla být dotčena zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud úvahy žalovaného plně aproboval a dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, a to, že předmětné námítky nesouvisí s předmětem řízení. Soud se ztotožnil též s hodnocením žalovaného stran námítky nezveřejnění adresy datové schránky na úřední desce správce daně. Dodal, že z obsahu spisového materiálu je komunikace skrze datovou schránku mezi správcem daně a zmocněncem žalobce zcela nepochybná. Uzavřel, že žalobce byl v projednávané věci sankcionován pokutou ve výši 30.000 Kč za nepodání následného kontrolního hlášení za období března roku 2016 ve lhůtě, tj. do 17. 5. 2016, nikoli za nedodržení struktury a formátu.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[9] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž předně namítl nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného

pokračování

rozsudku pro nedostatek důvodů. Městský soud totiž zcela opomněl vypořádat jeden ze včas uplatněných žalobních bodů, a to že žádný právní předpis nezakazuje vystavit jeden daňový doklad s jedním evidenčním číslem pro více odběratelů (spoluvlastníků nemovitosti), pokud je pro ně uskutečněno jedno společné plnění. V návaznosti na to nemůže stěžovatel být sankcionován za to, že nesplnil povinnost podat následné kontrolní hlášení elektronicky, protože nesplnění této povinnosti bylo způsobeno výlučně technickými důvody na straně správce daně. Žalobce tento žalobní bod uplatnil jak v žalobě, tak v řízení před správcem daně.

[10] Stěžovatel nemohl podat následné kontrolní hlášení v elektronické formě, a to z technických důvodů na straně správce daně, který v aplikaci EPO znemožnil opakované zadání stejného evidenčního čísla daňového dokladu vystaveného pro více odběratelů. Zákon o dani z přidané hodnoty nevyklučuje variantu vystavit pod jedním evidenčním číslem daňový doklad pro více odběratelů. Tuto variantu přitom v případě stěžovatele nevyklučuje ani zákon o účetnictví, neboť stěžovatel není účetní jednotkou ve smyslu uvedeného zákona. Navíc z hlediska správy DPH není rozhodující, zdali daňový doklad splňuje všechny požadavky zákona o účetnictví. Vystavení dokladu pod jedním evidenčním číslem pro více odběratelů nijak nekoliduje s požadavkem na průkaznost účetních dokladů, který je zakotven v § 11 odst. 1 zákona o účetnictví. Stěžovatel stejným způsobem vystavoval doklady již od roku 1993 a správce daně nikdy nevznesl vůči tomuto způsobu vystavování dokladů jakoukoli námitku. Jeden daňový doklad s jedním evidenčním číslem pro více odběratelů nenarušuje správu DPH ani průkazné vedení účetnictví.

[11] Stěžovatel několikrát vyzýval správce daně k tomu, aby nastavení aplikace EPO opravil tak, aby bylo možné zadat vícekrát stejné evidenční číslo daňového dokladu vystaveného pro více odběratelů. Správce daně však stěžovateli sdělil, ať vystavuje daňové doklady jednotlivě pro jednotlivé odběratele, aniž by přesvědčivě odůvodnil, z čeho by vyplývala povinnost zvolit pouze takový postup vystavování daňových dokladů. Tento nezákonný požadavek sebou nese 4 až 6 hodin práce navíc, které stěžovatel následně musí proplatit své účetní. Správce daně v projednávané věci porušil zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, když nastavením aplikace EPO fakticky omezil stěžovateli jako plátcí DPH jednu z jinak zákonem nezakázaných možností vystavování daňových dokladů. Správce daně dále porušil zásadu legální licence, neboť v důsledku nastavení aplikace EPO stěžovatel nemohl vyplnit a odeslat následné kontrolní hlášení v elektronické formě s údaji o daňovém dokladu, který byl vystaven způsobem, který není zákonem zakázán.

[12] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný označil za podstatné to, že stěžovatel byl podle § 101g odst. 3 ZDPH povinen podat následné kontrolní hlášení do 17. 5. 2016. Jelikož tak neučinil, porušil povinnost k podání následného kontrolního hlášení, kterou mu ukládá zákon. Správce daně tudíž zcela po právu vydal dne 26. 10. 2017 platební výměr, kterým byla stěžovateli uložena pokuta ve výši 30.000 Kč za nepodání kontrolního hlášení ve lhůtě podle § 101g odst. 3 ZDPH. Tvrzení ohledně důvodů, pro které stěžovatel nemohl podat kontrolní hlášení, a následná reakce správce daně, byly obsahem stížnosti dle § 261 daňového řádu, a vyrozumění správce daně ze dne 15. 11. 2016, kterým tuto stížnost

vyřídil. Námitky stěžovatele ohledně nemožnosti podat kontrolní hlášení nemají povahu samostatné žalobní námitky, která by směřovala do rozhodnutí o odvolání, jež bylo řešeno v rámci dotčeného řízení. Pokud se soud výslovně nezabýval touto částí žaloby, nemůže se jednat o pochybení, které by způsobilo nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Tato námitka byla navíc obsahem části, jež byla jako celek vyhodnocena jako žalobní námitka týkající se nezákonnosti výzvy ze dne 3. 6. 2016, kterou byl stěžovatel vyzván k odstranění vad podání. Městský soud se pak k námitce nezákonnosti výzvy vyjádřil v bodu 57. napadeného rozsudku, kde s odkazem na rozhodnutí o odvolání konstatoval, že otázka zákonnosti výzvy, jakož i otázka toho, zda stěžovatel účinně podal kontrolní hlášení či nikoliv, nebyla v tomto řízení relevantní, neboť stěžovatel dané podání učinil až po uplynutí lhůty dle § 101g odst. 3 ZDPH. Městský soud tedy pasáž žaloby obsahující výtky proti vyrozumění o šetření stížnosti nepřehlédl, avšak vyhodnotil ji jako irelevantní.

[13] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl, že se městský soud s námitkou stěžovatele ohledně vystavování jednoho daňového dokladu s jedním evidenčním číslem pro více odběratelů (pokud je pro ně uskutečněno jedno společné plnění), nevypořádal ani výslovně, ani fakticky, ani vlastní ucelenou argumentací. Pro posouzení věci se jedná o otázku stěžejní, protože stěžovatel chtěl řádně splnit svou povinnost podat kontrolní hlášení, avšak právě z důvodů souvisejících s číslováním daňových dokladů svou povinnost objektivně splnit nemohl. Pokud by soud dospěl k závěru, že způsob, jakým stěžovatel vystavil v předmětné věci daňový doklad, byl v souladu se zákonem, pak by to znamenalo, že správce daně nezákonně znemožnil stěžovateli podat řádné kontrolní hlášení, a rozhodnutí o pokutě by tak bylo nezákonné. Napadený rozsudek je tedy v tomto ohledu nepřezkoumatelný. Řízení o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení bylo sice správcem daně zastaveno z důvodu nezaplacení správního poplatku, tato skutečnost však nemůže mít na posouzení nynější věci vliv.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že 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 advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel napadá rozsudek městského soudu mimo jiné pro vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal.

[17] Nejvyšší správní soud také vyslovil, že s kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve

pokračování

veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[18] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře NSS bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[19] Stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů z toho, že městský soud zcela opomněl vypořádat stěžejní žalobní bod, a sice že žádný právní předpis nezakazuje vystavit jeden daňový doklad s jedním evidenčním číslem pro více odběratelů (spoluvlastníků nemovitostí), pokud je pro ně uskutečněno jedno společné plnění. V návaznosti na to nemůže stěžovatel být sankcionován za to, že nesplnil povinnost podat následné kontrolní hlášení elektronicky, protože nesplnění této povinnosti bylo způsobeno výlučně technickými důvody na straně správce daně.

[20] Nejvyšší správní soud v tomto přisvědčil stěžovateli a shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Městský soud se totiž k předmětné žalobní argumentaci nikterak nevyjádřil, přičemž její obsah a smysl ani nevypořádal za pomoci posouzení ostatních žalobních bodů (srov. *a contrario* rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Městský soud sice v bodu 57. napadeného rozsudku aproboval závěry žalovaného, že „otázka zákonnosti výzvy ze dne 3. 6. 2016, kterou byl odvolatel vyzván k odstranění vad podání ze dne 19. 5. 2016, jakož i otázka toho, zda odvolatel účinně podal kontrolní hlášení dne 19. 5. 2016 či nikoliv, není v tomto odvolacím řízení relevantní, neboť odvolatel dané podání učinil až po uplynutí lhůty dle ust. § 101 g odst. 3 ZDPH“, převzetí tohoto závěru však nikterak nevypořádává žalobní argumentaci obsaženou zejména v bodech 56. - 65. žaloby, v níž žalobce opakovaně akcentoval, že v důsledku chybného nastavení aplikace EPO nemůže podávat elektronicky kontrolní hlášení dle požadavku správce daně (bod 59. žaloby), a v níž dále zpochybňoval aplikaci zákona o účetnictví na jeho případ (bod 65. písm. a. žaloby) a namítal, že mu zákon nebrání vystavit jeden daňový doklad s jedním evidenčním číslem více daňovým subjektům [bod 65. písm. d) žaloby]. V této souvislosti kasační soud připomíná, že „[n]ezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]“ (viz rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62). Návazně stěžovatel v této argumentaci

dále pokračoval v tom smyslu, že k nepodání kontrolního hlášení došlo výlučně v důsledku chybného nastavení aplikace EPO orgány finanční správy, neumožňující vložit do formuláře více daňových dokladů opatřených stejným evidenčním číslem. Celkově se jedná o oddíl II. f) žaloby (5 stran textu).

[21] V posuzovaném případě se přitom jednalo o stěžejní žalobní argumentaci, kterou stěžovatel namítal již v rámci řízení před správními orgány (viz zejm. bod 18 platí doplnění odvolání ze dne 4. 1. 2018), a od níž odvíjel další části žaloby (viz např. bod 37. žaloby). Z bodu 57. napadeného rozsudku současně nikterak nevyplývá (a ostatně ani ze zbylé části napadeného rozsudku), že by městský soud považoval předmětnou žalobní argumentaci za irelevantní, jak se snažil předestřít žalovaný. Akceptování takového vypořádání žalobních bodů by znamenalo domýšlet za soud odůvodnění, které v napadeném rozsudku prostě chybí, přičemž tato absence není zhojena na žádném místě napadeného rozsudku a ani prostřednictvím vypořádání jiné z žalobních námitek stěžovatele. Nejvyšší správní soud uznává, že žaloba podaná stěžovatelem je velmi rozsáhlá (27 stran) a v tomto ohledu je pochopitelné, že v množství stěžovatelem uplatněných námitek tuto městský soud pominul. Přesto má Nejvyšší správní soud za to, že se jedná o jádro stěžovatelovy argumentace, které není možné jednoduše vypořádat odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného, s nímž se městský soud ztotožnil. K tomu Nejvyšší správní soud doplňuje, že ani v rozhodnutí žalovaného nenalezl bližší vypořádání této argumentace stěžovatele, vyjma krátké poznámky v bodě 53 rozhodnutí žalovaného, jedná se ovšem toliko o konstatování, že postup stěžovatele spočívající ve vystavování více daňových dokladů s jedním evidenčním číslem je v rozporu se zákonem.

[22] Za situace, kdy městský soud zcela opomněl vypořádat stěžejní žalobní námitku, nemohl Nejvyšší správní soud postupovat jinak, než shledat napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Vzhledem k tomu, že zbylá kasační argumentace přímo souvisí s námitkou, jejíž vypořádání ze strany městského soudu bylo shledáno nepřezkoumatelné, není tuto možné podrobit dalšímu soudnímu přezkumu. K dalším námitkám stěžovatele se tudíž kasační soud nemůže vyjádřit. Má napadené rozhodnutí z vyložených důvodů za nepřezkoumatelné a není tu tedy prostor pro detailní vypořádání všech námitek.

[23] Závěrem kasační soud poznamenává, že i další části odůvodnění napadeného rozsudku jsou velmi strohé. Městský soud sice postupoval v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 119/2005 - 118, č. 1350/2007 Sb. NSS, a ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017 - 43), dle které lze za určitých podmínek odkázat na odůvodnění rozhodnutí žalovaného a toto si se souhlasnou poznámkou osvojit, současně však na mnoha místech městský soud tyto odkazy blíže nerozvedl a zcela minimalisticky odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, aniž by konkretizoval, z jakých důvodů se s napadeným rozhodnutím ztotožnil. Takový postup však nemusí být vždy vhodný (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2022, č. j. 8 As 393/2021 - 32, ze dne 19. 4. 2022, č. j. 3 As 223/2020 - 66, z 10. 2. 2022, č. j. 9 Afs 274/2020 - 61).

pokračování

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[24] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Městský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. června 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu