



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **OBRETA spol. s r. o., IČ 26360331**
sídlem Malická 434/15, 323 00 Plzeň
zastoupená JUDr. Pavlem Roubalem, advokátem
sídlem Otýlie Beníškové 14, 301 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**
sídlem náměstí Českých bratří 8, 306 16 Plzeň

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 3. 2022, č. j. 283374/22/2301-51522-402467, a ze dne 1. 3. 2022, č. j. 283271/22/2301-51522-402467,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2022, č. j. 283374/22/2301-51522-402467, se zamítá.
- II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2022, č. j. 283271/22/2301-51522-402467, se zamítá.
- III. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhala zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2022, č. j. 283374/22/2301-51522-402467 (dále jen „*napadené rozhodnutí I*“), a ze dne 1. 3. 2022, č. j. 283271/22/2301-51522-402467 (dále jen „*napadené rozhodnutí II*“; případně společně jako „*napadená rozhodnutí*“). Napadeným rozhodnutím I byla zamítnuta žalobkynina žádost o prominutí pokuty za nepodání následného kontrolního hlášení za zdaňovací období únor 2021, uložené žalobkyni rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 8. 2021, č. j. 1521437/21/2301-51522-402467 (dále jen „*platební výměr I*“). Napadeným rozhodnutím II byla zamítnuta žalobkynina žádost o prominutí pokuty za nepodání následného kontrolního hlášení za zdaňovací období březen 2021, uložené žalobkyni rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 8. 2021, č. j. 1521438/21/2301-51522-402467 (dále jen „*platební výměr II*“).
2. Výzvou ze dne 26. 4. 2021, č. j. 754561/21/2301-51522-402467, vyzval žalovaný žalobkyni ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v oddílu A.4. kontrolního hlášení za zdaňovací období únor 2021 ve lhůtě pěti dnů od doručení této výzvy. Této výzvě žalobkyně měla vyhovět prostřednictvím podání následného kontrolního hlášení. Výzvou ze dne 11. 5. 2021, č. j. 976873/21/2301-51522-402467, vyzval žalovaný žalobkyni ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v oddílu A.4. kontrolního hlášení opět za zdaňovací období únor 2021 ve lhůtě pěti dnů od doručení této výzvy. Této výzvě žalobkyně měla vyhovět prostřednictvím podání následného kontrolního hlášení, přičemž výzva se týkala jiných plnění, než kterých se týkala výzva ze dne 26. 4. 2021.
3. Výzvou ze dne 11. 5. 2021, č. j. 976872/21/2301-51522-402467, vyzval žalovaný žalobkyni ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v oddílu A.4. kontrolního hlášení za zdaňovací období březen 2021 ve lhůtě pěti dnů od doručení této výzvy. Této výzvě žalobkyně měla vyhovět prostřednictvím podání následného kontrolního hlášení.
4. Žalobkyně na tyto výzvy reagovala podáními ze dne 4. 5. 2021 a 14. 5. 2021, jimiž žalovaného požádala o prodloužení lhůt k podání následných kontrolních hlášení. Žalovaný těmto žádostem nevyhověl. Žalobkyně podala dne 3. 6. 2021 následná kontrolní hlášení za zdaňovací období únor a březen 2021. Protože následná kontrolní hlášení byla podána až po uplynutí lhůty pěti dnů k jejich podání, uložil žalovaný žalobkyni platebním výměrem I pokutu ve výši 30 000 Kč dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“), za nepodání následného kontrolního hlášení za zdaňovací období únor 2021 k výzvě žalovaného ze dne 11. 5. 2021, č. j. 976873/21/2301-51522-402467. Za nepodání následného kontrolního hlášení k výzvě žalovaného ve lhůtě pěti uložil žalovaný žalobkyni pokutu v téže výši dle téhož ustanovení zákona o DPH platebním výměrem II (ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2021 a výzvě ze dne 11. 5. 2021, č. j. 976872/21/2301-51522-402467). Dále žalovaný uložil žalobkyni rozhodnutím ze dne 5. 8. 2021, č. j. 1521436/21/2301-51522-402467, pokutu ve výši 30 000 Kč za nepodání následného kontrolního hlášení za únor 2021 ve lhůtě pěti dnů k výzvě žalovaného ze dne 26. 4. 2021, č. j. 754561/21/2301-51522-402467. Rozhodnutím ze dne 4. 1. 2022, č. j. 162/22/5100-41454-712827, Odvolací finanční ředitelství zamítlo

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žalobkynino odvolání proti platebnímu výměru I a tento potvrdilo.

5. Dne 17. 8. 2021 podala žalobkyně žádost o prominutí tří pokut za nepodání následného kontrolního hlášení, uložených žalobkyni platebními výměry I a II a rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 8. 2021, č. j. 1521436/21/2301-51522-402467. Tuto žádost žalobkyně odůvodnila tvrzením o hackerském útoku dne 22. 3. 2021, kdy mělo dojít k nenávratnému odcizení veškerých žalobkyniných účetních dat. Žalobkyně v důsledku hackerského útoku neměla být schopna sestavit kontrolní hlášení. Hackerský útok žalobkyně oznámila žalovanému dne 25. 3. a 22. 4. 2022. Žalobkyně odhadla daň a zaplatila ji. Žalobkyně s žalovaným spolupracovala a daňovým povinnostem se nevyhýbala. Po celou dobu své existence žalobkyně řádně a včas plnila své daňové povinnosti. Po obnově účetních dat žalobkyně následně kontrolní hlášení podala.
6. Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 2. 2022, č. j. 282935/22/2301-51522-402467, promínl žalobkyni rozhodnutím ze dne 5. 8. 2021, č. j. 1521436/21/2301-51522-402467, uloženou pokutu ve výši 30 000 Kč za nepodání následného kontrolního hlášení. Napadeným rozhodnutím I žalovaný zamítl žádost žalobkyně o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení za únor 2021 uložené žalobkyni platebním výměrem I. Napadeným rozhodnutím II žalovaný zamítl žádost žalobkyně o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení za březen 2021 uložené žalobkyni platebním výměrem II. Žalovaný zamítnutí žádostí o prominutí pokuty v rozsahu pokut uložených platebním výměrem I a II odůvodnil tak, že výzvy k podání následného kontrolního hlášení ze dne 11. 5. 2021, č. j. 976873/21/2301-51522-402467 a č. j. 976872/21/2301-51522-402467, obsahovaly konkrétní nesoulad s kontrolním hlášením podaným konkrétním odběratelem žalobkyně. Žalobkyně tak dle žalovaného měla k dispozici podklady, které mohla využít pro sestavení následného kontrolního hlášení, i když neměla k dispozici svá účetní data. Zároveň nebyl v případě žalobkyně naplněn žádný z důvodů pro prominutí pokuty dle Pokynu GFŘ-D-29. Nebyl tak naplněn ospravedlnitelný důvod pro nepodání následného kontrolního hlášení ve smyslu § 101k odst. 2 zákona o DPH.

II.

Žaloby

7. Žalobkyně uvedla, že se v období od 19. 3. do 22. 3. 2021 stala obětí kybernetického útoku, v jehož důsledku nenávratně přišla o svá účetní data. Jednalo se o zhruba 50 000 položek účetních dat. Žalobkyně má měsíční obrát zhruba 10 000 000 Kč, což zahrnuje zhruba 1 300 faktur. Tato data musela žalobkyně získat z vyžádaných účetních dokladů od svých dodavatelů a odběratelů. Rekonstruovaná data se žalobkyni podařilo opatřit až v polovině dubna 2021. Kybernetický útok žalobkyně neprodleně oznámila příslušnému orgánu Policie ČR a žalovanému. Z tohoto důvodu nebyla žalobkyně schopna podat kontrolní hlášení za zdaňovací období únor a březen 2021. Žalobkyně však alespoň odhadla výši své daňové povinnosti a tuto zaplatila (následně jí byl vrácen přeplatek na dani). Žalobkyně s žalovaným spolupracovala a daňovým povinnostem se nevyhýbala. Po celou dobu své existence žalobkyně řádně a včas plnila své daňové povinnosti. Žalobkyně s odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího soudu namítla, že žalovaný postupoval mechanicky, nevyložil právo ústavně konformním způsobem, kdy měl s ohledem na hodnotový princip spravedlnosti vyložit a aplikovat právo tak, aby došel ke spravedlivému výsledku. Dle žalobkyně žalovaný v projednávané věci aplikoval právo pouze mechanicky, aniž by přihlédl ke smyslu a účelu právní normy obsažené v § 101k zákona o DPH. Žalobkyně totiž v důsledku kybernetického útoku nebyla objektivně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

schopna podat kontrolní hlášení včas, kdy vše neprodleně žalovanému oznámila a daň dodatečně přiznala a odvedla. Názor žalovaného, že žalobkyně mohla získat účetní doklady pro včasné podání kontrolního hlášení od svých obchodních partnerů, opomíjel objem účetních dat, která musela žalobkyně za účelem rekonstrukce účetnictví získat. Žalovaný zneužil správní uvážení stran prominutí výše pokuty. Ačkoliv Pokyn GFŘ-D-29 neřadil mezi ospravedlnitelné důvody pro nepodání kontrolního hlášení kybernetický útok, je třeba tuto skutečnost považovat za živelní pohromu či jinou osobní překážku ve smyslu předmětného pokynu. Situaci, kdy se daňový subjekt stane obětí prokazatelného kybernetického útoku (incidentu) spojeného s významnější se ztrátou účetních dat, lze podle žalobkyně považovat za ospravedlnitelný důvod pro prominutí pokuty za včasné nepodání kontrolního hlášení ve smyslu ustanovení § 101k zákona o DPH. Za prokazatelný lze kybernetický útok podle žalobkyně považovat zejména v těch případech, kdy je kybernetický útok neprodleně poté, kdy byl daňovým subjektem zjištěn, oznámen správci daně, nebo je po neprodleně po jeho zjištění daňovým subjektem podáno trestní oznámení na Policii ČR, a kybernetický incident se tak stane předmětem prověřování Policíí ČR. Žalobkyně k důkazu navrhla správní a trestní spis.

8. Žalobkyně navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí I a II a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobám

9. Žalovaný uvedl, že při rozhodování o žalobkynině žádosti vycházel především z Pokynu GFŘ-D-29 a Pokynu GFŘ-D-47, jejichž účelem je zajistit v co nejvyšší míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Základním požadavkem pro prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení je existence ospravedlnitelného důvodu pro jeho nepodání podle § 101k odst. 2 zákona o DPH. Neexistence takového důvodu zakládá překážku pro prominutí pokuty. Dle Pokynu GFŘ-D-29, který obsahuje pouze demonstrativní výčet ospravedlnitelných důvodů, by se mělo jednat o zcela výjimečné případy. Jde o případy lidsky pochopitelných formálních pochybení, nikoli důsledek liknavosti nebo nezodpovědnosti. Žalovaný uvedl, že ve výzvách ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v oddílu A.4. kontrolních hlášení byl vždy uveden konkrétní nesoulad s kontrolním hlášením podaným konkrétním odběratelem žalobkyně (byl uveden seznam konkrétních plnění s uvedením evidenčního čísla daňového dokladu, DIČ odběratele žalobkyně, datem povinnosti přiznat daň a vyčíslením hodnot základu daně a daně). Žalobkyně tak měla k dispozici konkrétní informace, které mohla využít pro sestavení následného kontrolního hlášení, i když neměla k dispozici svá účetní data. Objem nutných účetních dat pro sestavení následných kontrolních hlášení v rozsahu uvedeném v předmětných výzvách k jejich podání nedosahoval 1 300 faktur. Nezákonnost napadených rozhodnutí nelze dovozovat z toho, že žalovaný nerozhodl v souladu se žádostí žalobkyně. Kybernetický útok nebylo lze v projednáváné věci zařadit pod pojem živelné pohromy či jiné osobní překážky ve smyslu Pokynu GFŘ-D-29.
10. Závěrem navrhl, aby soud žaloby zamítl.

IV.

Posouzení věci soudem

11. Soud o žalobě rozhodoval ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

s tím oba účastníci řízení výslovně souhlasili (žalobkyně v podané žalobě, žalovaný ve svém vyjádření k žalobě).

12. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobách, přičemž neshledal žádné vady napadených rozhodnutí, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
13. Žaloby nejsou důvodné.
14. Napadenými rozhodnutími bylo rozhodnuto o zamítnutí žádosti žalobkyně o prominutí uložených pokut za nepodání následných kontrolních hlášení k DPH za zdaňovací období únor a březen 2021, k jejichž podání byla žalobkyně vyzvána výzvami žalovaného ze dne ze dne 11. 5. 2021, č. j. 976872/21/2301-51522-402467 a č. j. 976873/21/2301-51522-402467. Předmětem řízení tak byla rozhodnutí žalovaného o zamítnutí žádostí o prominutí pokut za nepodání následných kontrolních hlášení, nikoliv rozhodnutí o uložení těchto pokut.
15. Předmětem sporu mezi účastníky řízení bylo, zda žalobkyně předmětná následná kontrolní hlášení nepodala z důvodu, který bylo lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit ve smyslu § 101k odst. 2 zákona o DPH. Žalobkyně totiž tvrdila, že se stala obětí kybernetického útoku, v jehož důsledku nenávratně přišla o veškerá účetní data, a nebyla tak schopna sestavit a podat následná kontrolní hlášení ve lhůtě stanovené žalovaným v předmětných výzvách.
16. Podle § 101k odst. 1 zákona o DPH „[p]látce je oprávněn požádat správce daně o prominutí pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) až d).“
17. Podle § 101k odst. 2 zákona o DPH „[s]právce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu podle odstavce 1, pokud k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem plátce.“
18. Podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH „[p]okud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení.“
19. Podle § 101g odst. 2 zákona o DPH „[s]právce daně údaje uvedené v kontrolním hlášení posoudí, popřípadě prověří a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.“
20. Podle § 101g odst. 3 zákona o DPH „[p]látce je povinen do 5 pracovních dnů od oznámení výzvy podle odstavce 2 nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě původní údaje potvrdit, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení; pokud není toto následné kontrolní hlášení včas podáno, odstavec 1 se nepoužije.“
21. Podle § 101f odst. 3 zákona o DPH „[p]ro následné kontrolní hlášení se použijí obdobně ustanovení o kontrolním hlášení, nestanoví-li zákon jinak.“
22. Z citované právní úpravy vyplývá, že plátce daně je povinen uhradit pokutu za nepodání následného kontrolního hlášení, pokud nepodá následné kontrolní hlášení na základě výzvy správce daně ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení. Následné kontrolní hlášení je plátce daně povinen v případě, že je k jeho podání vyzván správcem daně, podat ve lhůtě pěti pracovních dnů od oznámení

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

takové výzvy. Následně je plátce daně oprávněn podat žádost o prominutí této pokuty. Správce daně může této žádosti plátce daně vyhovět a pokutu zcela nebo zčásti prominout, pokud k nepodání následného kontrolního hlášení ve lhůtě pěti pracovních dnů od výzvy správce daně k jeho podání došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. V řízení o žádosti o prominutí pokuty tak může správce daně zpětně modifikovat výši uložené pokuty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2022, č. j. 6 Afs 51/2021-57, bod 23).

23. Právní norma obsažená v § 101k odst. 2 zákona o DPH v sobě kombinuje neurčitý právní pojem *důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit* a správní uvážení (diskreční pravomoc) správce daně stran prominutí pokuty za nepodání následného kontrolního hlášení. „Zákon tedy vychází z toho, že správce daně může pokutu prominout (nikoliv musí). Takto může správce daně postupovat, pokud k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. [...] Předpokladem prominutí pokuty je přitom primárně existence ospravedlnitelných důvodů; zákon nehoví o tom, že by správní orgán měl v řízení o prominutí vždy zkoumat výši pokuty. V daném řízení má být předně zkoumáno, zda k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 314/2019-21, body 42 a 55).
24. V případě posuzování žádosti daňového subjektu o prominutí pokuty za nepodání následného kontrolního hlášení je tak třeba nejprve zkoumat, zda k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Pokud je tato podmínka splněna, aktivuje se diskreční pravomoc správce daně a tento může uloženou pokutu zcela nebo zčásti prominout (k diskreční pravomoci správce daně stran prominutí pokuty za nepodání následného kontrolního hlášení srov. body 43 až 45 již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 314/2019-21). Pokud správce daně dospěje k závěru, že k nepodání následného kontrolního hlášení nedošlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit, nemá smyslu, aby se dále zabýval otázkou, zda lze pokutu za nepodání tohoto hlášení prominout. Jinými slovy, konkrétní výklad neurčitého právního pojmu podmiňuje případnou aplikaci diskreční pravomoci.
25. Mezi účastníky řízení byl spor právě o výklad neurčitého právního pojmu *důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*. V projednávané věci se tedy nejednalo o spor v oblasti správního uvážení (žalovaný správní uvážení neaplikoval). Ačkoliv žalobkyně v bodech 49 a 50 žaloby namítala, že žalovaný zneužil správní uvážení, byla tato námitka mimoběžná s odůvodněním napadených rozhodnutí, neboť z nich jednoznačně vyplývalo, že žalovaný ustal na posuzování žalobkyniny žádosti již ve fázi výkladu neurčitého právního pojmu. A protože tento vyložil tak, že k nepodání následných kontrolních hlášení nedošlo z důvodu, který by bylo lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit, diskreční pravomoc k částečnému či úplnému prominutí pokuty žalovaný již neaplikoval.
26. Neurčitý právní pojem je charakteristický tím, že zahrnuje jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat. „Jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Zakonodárce tímto způsobem vytváří příslušným orgánům prostor k tomu, aby zhodnotily, zda konkrétní situace pod neurčitý právní pojem spadá, či nikoliv. U neurčitých právních pojmů se zajisté také vyskytuje určitá míra „uvážení“ správního orgánu, ta se ovšem zaměřuje na skutkovou podstatu a její vyhodnocení.“ (srov. usnesení

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011-154, publ. pod č. 3073/2014 Sb. NSS, bod 15). Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že výklad neurčitého právního pojmu a jeho aplikace správním orgánem na konkrétní skutkový stav jsou soudem plně a meritorně přezkoumatelné (srov. již citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 8 As 37/2011-154, publ. pod č. 3073/2014 Sb. NSS, bod 24, či z poslední doby rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 5 As 281/2020-40, bod 28). Podřazení konkrétního skutkového stavu pod neurčitý právní pojem je pak otázkou hodnocení zákonnosti rozhodnutí (srov. posledně citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 5 As 281/2020-40, bod 29). Jinak řečeno, pokud správní orgán pod neurčitý právní pojem podřadí skutkový stav, který pod takový neurčitý právní pojem podřadit nelze, či naopak pod neurčitý právní pojem nepodřadí skutkový stav, který pod něj podřadit má, zatíží své rozhodnutí vadou nezákonnosti.

27. Z § 101k odst. 2 zákona o DPH vyplývá povinnost správce daně zkoumat, zda k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Z tohoto ustanovení vyplývá, že nepodání kontrolního hlášení musí být důsledkem určité skutečnosti, která jednak nepodání kontrolního hlášení ospravedlňuje a jednak musí mít původ v okolnostech konkrétního případu. Jinak řečeno, správce daně je povinen ospravedlnitelný důvod nepodání kontrolního hlášení zkoumat s ohledem na veškeré skutkové okolnosti konkrétního případu. Povinností správce daně není provádět generální výklad slovního spojení *ospravedlnitelný důvod*, který by byl aplikovatelný na všechny budoucí situace, ale posoudit, zda se v daném konkrétním případě o takový důvod jednalo (srov. bod 55 již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 314/2019-21); k modifikaci uložené pokuty totiž může dojít pouze ve vazbě na konkrétní okolnosti posuzovaného případu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 3. 2022, sp. zn. I. ÚS 609/21, bod 22).
28. Pro posuzovanou věc z uvedeného vyplývá, že aby mohl být kybernetický útok na žalobkyni ospravedlnitelným důvodem pro nepodání následného kontrolního hlášení k výzvám žalovaného, musel by kybernetický útok, na němž žalobkyně nenesla zavinění, založit s ohledem na všechny skutkové okolnosti případu neschopnost žalobkyně ve lhůtě pěti dnů sestavit a podat následná kontrolní hlášení.
29. Žalovaný se při výkladu pojmu *důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*, nejprve zabýval jednotlivými důvody vymezenými v Pokynu GFR-D-29. Shledal, že žalobkyni tvrzené skutečnosti nenaplňují ospravedlnitelný důvod nesplnění povinnosti sankcionované pokutou tak, jak ospravedlnitelné důvody stanoví Pokyn GFR-D-29 (srov. odst. 2 na str. 4 napadeného rozhodnutí I i II). Žalovaný však v této fázi posuzování důvodnosti žádosti žalobkyně neustrnul a zabýval se tím, zda i přesto nebyl v žalobkynině případě naplněn důvod, pro nějž lze ospravedlnit nepodání následného kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě pěti dnů, ač tento důvod není v Pokynu GFR-D-29 uveden. Žalovaný dospěl k závěru, že ve výzvách ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v oddílu A.4. kontrolního hlášení (ve výzvách k podání následného kontrolního hlášení) žalovaný vždy poukázal na konkrétní nesoulad s kontrolním hlášením podaným konkrétním odběratelem žalobkyně. Žalobkyně tak dle žalovaného měla k dispozici podklady, které mohla využít pro sestavení následného kontrolního hlášení, i když neměla k dispozici svá účetní data (srov. odstavec 4 na str. 4 napadeného rozhodnutí I i II).

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

30. Předně je třeba uvést, že postup žalovaného, který nejprve zkoumal naplnění ospravedlnitelného důvodu vzhledem k důvodům vymezeným v Pokynu GFŘ-D-29, a následně vážil okolnosti vztahující se k individuálním poměrům žalobkyně, považuje soud za zákonný (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 314/2019-21, bod 46).
31. Žalobkyně namítala, že žalovaný aplikoval právo pouze mechanicky, způsobem odhlížejícím od smyslu a účelu právní normy obsažené v § 101k zákona o DPH (v této souvislosti poukázala na judikaturu týkající se výkladu pojmu *materiální právní stát*). Názor žalovaného, že žalobkyně mohla získat účetní doklady pro podání kontrolního hlášení od svých obchodních partnerů, pomíjel dle žalobkyně objem těchto účetních dat. Dle žalobkyně stát nutí daňové subjekty k elektronizaci dat, avšak není je schopen ochránit před kybernetickými útoky a zjistit jejich pachatele.
32. Soud žalobkyni nepřisvědčil. V bodech 51 až 53 žaloby žalobkyně brojí proti závěru, že ospravedlnitelný důvod dle § 101k odst. 2 zákona o DPH musí být uveden v Pokynu GFŘ-D-29. Jak bylo ale výše uvedeno, takový závěr žalovaný nezastával, ani takovým způsobem podle odůvodnění napadeného rozhodnutí nepostupoval. Žalobní námitky tak nereflektovaly odůvodnění napadených rozhodnutí, a proto nemohly založit důvodnost žalob. Žalovaný totiž žalobkyninu žádost nezamítl výlučně proto, že kybernetický důvod není vyjmenován v Pokynu GFŘ-D-29, nebo že by obecně nebylo možné kybernetický útok považovat za ospravedlnitelný důvod pro nepodání následného kontrolního hlášení (jak by z žalob vyplývalo), nýbrž proto, že kybernetický útok nebylo lze vzhledem ke konkrétním skutkovým okolnostem tohoto případu považovat za ospravedlnitelný důvod, protože ve výzvách k podání následného kontrolního hlášení žalovaný uvedl konkrétní účetní případy týkající se konkrétních odběratelů žalobkyně, u nichž panovaly pochybnosti o jejich správnosti nebo úplnosti, a žalobkyně tak měla být schopna podat následná kontrolní hlášení i přes odcizení účetních dat (srov. čtvrtý odstavec na str. 4 napadeného rozhodnutí I i II). Řečeno jinak, dle žalovaného mohla žalobkyně podat následná kontrolní hlášení i přes kybernetický útok, neboť výzvy k jejich podání obsahovaly dostatečně konkrétní údaje, na jejichž základě žalobkyně mohla podat následná kontrolní hlášení i bez účetních dat; proto nebyl kybernetický útok v žalobkynině případě podle žalovaného ospravedlnitelným důvodem pro nepodání následných kontrolních hlášení.
33. Jedinou námitkou reflektující důvody napadených rozhodnutí tak byla námitka žalobkyně, že následné kontrolní hlášení nemohla podat včas, protože v důsledku kybernetického útoku musela rekonstruovat účetnictví se značným objemem účetních dat, které bylo nutno vyžádat od obchodních partnerů (viz bod 46 žaloby). Tato žalobní námitka však byla zcela obecná. Žalobkyně neuvedla, jaká konkrétní účetní data, ztracená v důsledku kybernetického útoku, byla pro sestavení následných kontrolních hlášení potřeba. Z žaloby nevyplývá, o jaký objem ani charakter dat se mělo jednat (např. kolik dodavatelů musela žalobkyně kontaktovat, kolik daňových dokladů od nich musela vyžádat). Stejně tak žalobkyně neuvedla, proč nebylo možné tato účetní data v jejich objemu získat od obchodních partnerů včas, aby i následná kontrolní hlášení mohla být podána k výzvám žalovaného včas. Je třeba zdůraznit, že soud nebyl oprávněn ani povinen domýšlet za žalobkyni tuto obecnou část žalobní argumentace (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 314/2019-21, bod 56, a tam citovaná judikatura). „[M]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Dále je třeba k této části žalobní argumentace uvést, že žalobkyně sama tvrdila (srov. bod 29 žaloby), že se jí podařilo získat zrekonstruovaná účetní data v polovině dubna roku 2021. Od této doby tedy žalobkyně disponovala odcizenými účetními daty. Žalovaný žalobkyni vyzval k podání následných kontrolních hlášení až dne 11. 5. 2021, tedy poté, co žalobkyně již podle svých vlastních tvrzení zrekonstruovanými účetními daty disponovala. I tato skutečnost značně oslabovala argumentaci žalobkyně, že objem účetních dat nutný pro podání následných kontrolních hlášení nebylo možné od obchodních partnerů získat, a že tak následná kontrolní hlášení žalobkyně nepodala z ospravedlnitelného důvodu.

34. Co se týče poukazu žalobkyně na to, že stát nutí daňové subjekty k elektronizaci dat, ale není schopen je ochránit před kybernetickými útoky, soud uvádí, že tato námitka nesouvisela s předmětem projednávané věci. Žalobkyně netvrdila, že by ke kybernetickému útoku došlo v souvislosti s daty, která je žalobkyně povinna vést na základě nějakého právního předpisu elektronicky. Jinak řečeno, žalobkyně netvrdila, že by na základě právního předpisu měla povinnost vést určitou evidenci dat elektronicky a že došlo k odcizení této evidence. Žalobkyně ani netvrdila, že by bylo povinností žalovaného ochránit žalobkynina účetní data před jejich odcizením a zašifrováním, či že by k odcizení a zašifrování účetních dat došlo k době, kdy by účetní data měl k dispozici stát (např. prostřednictvím žalovaného) a byl by odpovědný za jejich řádnou evidenci.
35. K námitce žalobkyně v bodě 20 žaloby, že nebyla schopna v zákonném termínu podat kontrolní hlášení za zdaňovací období únor a březen 2021, soud uvádí, že uložené pokuty a žádost o jejich prominutí se nevztahovaly k opožděnému podání kontrolního hlášení, nýbrž následných kontrolních hlášení k výzvám správce daně ze dne 11. 5. 2021.
36. Žalobkyni několikrát zmiňované souvislosti týkající se její spolupráce se správcem daně a plnění daňových povinností byly mimoběžné s předmětem projednávané věci, neboť ten spočíval výlučně v posouzení toho, zda žalobkyně nepodala následná kontrolní hlášení k výzvám žalovaného z ospravedlnitelného důvodu.
37. Závěrem soud dodává, že neprovedl žalobkyni navrhovaný důkaz trestním spisem vedeným Policií ČR, Krajským ředitelstvím policie Plzeňského kraje, Územní odbor Plzeň – venkov, č. j. KRPP-32794-1/TČ-2021-031181, neboť jeho provedení nebylo významné pro posouzení důvodnosti žaloby, když o skutkovém stavu nebyl mezi účastníky řízení spor (žalovaný v napadených rozhodnutích netvrdil, že by se žalobkyně nestala obětí kybernetického útoku, pouze tuto skutečnost nepodřadil pod neurčitý právní pojem *důvod, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit*; mezi účastníky řízení tak byl spor o právní otázce). V rámci rozhodování soud vycházel pouze ze správního spisu předloženého žalovaným, jímž se dokazování v soudním řízení správním zásadně neprovádí (srov. druhá právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).
38. Soud shrnuje, že žalobkyně ve své žádosti jako důvod nepodání následného kontrolního hlášení označila ztrátu svých účetních dat dne 22. 3. 2021 (kromě irelevantních tvrzení o spolupráci s žalovaným a plnění daňových povinností). Žalovaný odůvodnil zamítnutí žádosti žalobkyně tím, že (i) kybernetický útok není v Pokynu GFŘ-D-29 vymezen jako

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

ospravedlnitelný důvod dle § 101k odst. 2 zákona o DPH a že (ii) žalobkyně byla schopna sestavit následné kontrolní hlášení i bez hackerem odcizených dat, protože ve výzvách k podání následného kontrolního hlášení byla uvedena data potřebná k sestavení následného kontrolního hlášení. Pokud žalobkyně brojila proti východisku, že ospravedlnitelným důvodem dle § 101k odst. 2 zákona o DPH nemůže být skutečnost nevymezená v Pokynu GFŘ-D-29, z tohoto východiska žalovaný zjevně nevyšel, protože neustrnul na tom, že žalobkyní tvrzené skutečnosti pod důvody vymezené v pokynu nespádají [viz bod (i)], nýbrž dále zkoumal, zda žalobkyní tvrzené skutečnosti, ač pod důvody vymezené v pokynu nespádají, nemohou být ospravedlnitelným důvodem dle § 101k odst. 2 zákona o DPH [viz bod (ii)]. Proti naprosto konkrétnímu závěru žalovaného (že žalobkyně byla schopna sestavit následné kontrolní hlášení i bez hackerem odcizených dat vzhledem k údajům obsaženým ve výzvách k podání následného kontrolního hlášení) žalobkyně brojila obecnou žalobní námitkou, že nemohla získat účetní doklady od svých obchodních partnerů z důvodu *objemu účetních dat*. Takto formulovaná žalobní námitka, kterou mimochodem žalobkyně ve správním řízení neuvedla, nebyla s to argumentaci žalovaného o rozsahu údajů uvedených ve výzvách ze dne 11. 5. 2021 zpochybnit – jednak žalobkyně neuvedla ničeho o počtu obchodních partnerů, ani o objemu dat, která by měla od nich vyžadovat, dále neuvedla ani žádný důvod, proč by od nich takové údaje vzhledem k výzvám ze dne 11. 5. 2021 a tam uvedeným údajům musela vyžadovat, a to zvláště za situace, kdy sama žalobkyně v bodě 29 žaloby tvrdila, že rekonstruovaná data měla k dispozici již od poloviny dubna 2021, tj. před doručeným výzev ze dne 11. 5. 2021.

39. Souhrnně soud k žalobní argumentaci uvádí, že žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně v důsledku kybernetického útoku dne 22. 3. 2021 přišla o svá účetní data. Žalobní tvrzení o počtu účetních položek dotčených hackerským útokem (50 000), obratu žalobkyně (10 000 000 Kč) a počtu zaúčtovaných faktur (1 300), žalobkyně v řízení před žalovaným nevznesla, tudíž se k nim žalovaný v napadených rozhodnutích nevyjadřoval. Navíc, rozsah všech účetních údajů žalobkyně nemá souvislost s rozsahem účetních dat, jichž se týkaly výzvy žalovaného ze dne 11. 5. 2021. Úvaha žalovaného v napadených rozhodnutích, že pro sestavení následného kontrolního hlášení žalobkyně nepotřebovala veškerá svá účetní data a že bylo možno vycházet z údajů uvedených ve výzvách ze dne 11. 5. 2021, nebyla žalobkyní v žalobě nijak zpochybněna. Navíc soud nepřehlédl, že žalobkyně sama v žalobě tvrdila, že v době, kdy byla povinna podat následná kontrolní hlášení dle výzev ze dne 11. 5. 2021, již (od poloviny dubna 2021) disponovala zrekonstruovaným účetnictvím v plném rozsahu, tudíž tvrzená nutnost vyžadování účetních dokladů, potažmo nepodání následného kontrolního hlášení, nemohla být důsledkem předchozího kybernetického útoku. Nepodání následného kontrolního hlášení na výzvu ze dne 11. 5. 2021 nemohlo být důsledkem březnového kybernetického útoku, pokud žalobkyně následky kybernetického útoku již v dubnu 2021 rekonstrukcí účetních dat odstranila. Zbývá dodat, že žalobní tvrzení o oznámení kybernetického útoku policii a žalovanému a plnění daňových povinností nemohlo mít naprosto žádný vliv na posouzení otázky, zda žalobkyni bránil v podání následného kontrolního hlášení nějaký ospravedlnitelný důvod. Proto byla žalobní teoretická argumentace zákazem mechanické interpretace práva a požadavkem na ústavně konformní výklad vedoucí ke spravedlnosti mimoběžná, když žalobkyně v rámci správního řízení, ani v žalobách, netvrdila žádné konkrétní vady správního řízení, které by s těmito imperativy byly v rozporu.
40. Soud tedy neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto obě žaloby žalobkyně dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl výroky I a II tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

V.

Náklady řízení

41. Výrokem III tohoto rozsudku soud nepřiznal žádnému z účastníků řízení náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*) a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal ve svém vyjádření k žalobě, zároveň mu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47).

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 13. září 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu