



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Milana Podhrázkého, Ph.D., a JUDr. Miloslava Výborného 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 žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2018, čj. 15 Af 9/2017-31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2018, čj. 15 Af 9/2017-31, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

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 závažného 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.

[2] 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.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, v níž především upozornila 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.

[4] Krajský soud v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem vyhověl žalobkyni, a rozhodnutí žalovaného zrušil pro vadu řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že podmínky pro rozhodnutí o tom, že se žalobkyně stává nespolehlivým plátcem, nebyly naplněny. Závěry žalovaného, že žalobkyně nepodala ani po výzvě správce daně následné kontrolní hlášení k DPH za měsíc květen 2016 a nepodala v zákonné lhůtě kontrolní hlášení k DPH za měsíc září 2016, nemají podle krajského soudu oporu ve správním spisu, což zakládá podstatnou vadu řízení. Dodal, že mu není zřejmé, z čeho žalovaný dovodil, že v případě kontrolního hlášení musí být potvrzení podání učiněného za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu provedeno ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení. Podle krajského soudu takový požadavek neplyne z žádného ustanovení zákona o DPH ani daňového řádu, a navíc by se jednalo o popření zákonem předvídané možnosti postupovat podle § 71 odst. 3 daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem. Tou je posouzení otázky včasnosti podání kontrolního hlášení k DPH za měsíc září 2016, jelikož podle stěžovatele naopak závěr krajského soudu o včasnosti tohoto podání nemá oporu ve správním spisu. Rozhodnou je otázka, zda žalobkyně podala kontrolní hlášení za zdaňovací období září 2016 v zákonné lhůtě. Hlášení podala 24. 10. 2016 nekvalifikovaným podáním, tedy za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu. Toto podání doplnila 31. 10. 2016 způsobem předvídaným v § 71 odst. 3 daňového řádu, konkrétně vlastnoručním podpisem připojeným na formuláři „*Potvrzení podání učiněné datovou zprávou, neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem*“, které doručila na podatelnu správce daně.

[6] Zákon o DPH ve znění účinném do 30. 6. 2017 ve spojení s § 71 daňového řádu připouštěl činit podání za použití datové schránky bez uznávaného elektronického podpisu, pokud je podání potvrzeno nebo doplněno do 5 dnů ode dne, kdy dojde správci daně. Ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu, které má pro správu DPH význam jako obecná úprava, nicméně modifikuje speciální úprava, tedy § 101d odst. 2 zákona o DPH ve znění zákona č. 360/2014 Sb. Podle toho musí být dodatečné potvrzení učiněno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení.

[7] Žalobkyně byla podle § 101e odst. 2 zákona o DPH povinna podat kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období září 2016 do 25. 10. 2016. Dne 24. 10. 2016 podala kontrolního hlášení za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu. Vzhledem ke skutečnosti, že zákon o DPH obsahuje speciální ustanovení ohledně lhůty k potvrzení anebo doplnění nekvalifikovaně podaného kontrolního hlášení k DPH, je třeba upřednostnit tuto právní úpravu před úpravou obsaženou v daňovém řádu. Podané kontrolní hlášení k DPH za září 2016 tedy bylo třeba potvrdit ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení. Lhůta pro dodatečné potvrzení kontrolního hlášení, které bylo učiněno za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu, uplynula dne 25. 10. 2016. Není pravdou, že z žádného ustanovení zákona o DPH ani daňového řádu nevyplývá požadavek, že dodatečné potvrzení podání kontrolního hlášení ve lhůtě

pokračování

5 dnů od jeho podání je třeba stihnout ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení. Nejedná se tak o popření zákonem předvídané možnosti postupovat podle § 71 odst. 3 daňového řádu, jak uvedl krajský soud, ale o použití speciální právní úpravy zakotvené v § 101d odst. 2 zákona o DPH, která má před obecnou úpravou přednost.

[8] Stěžovatel dodal, že u podání kontrolního hlášení je třeba rozlišovat mezi formou jeho podání a mezi lhůtou pro jeho podání. Uzavřel, že žalobkyně nepodala v zákonné lhůtě kontrolní hlášení za zdaňovací období září 2016, čímž porušila závažným způsobem povinnost plátce DPH. Proto byla podmínka pro použití institutu nespolehlivého plátce dle § 106a zákona o DPH naplněna.

[9] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Po přezkoumání formálních náležitostí Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.).

[11] Před posouzením důvodnosti kasační stížnosti v mezích uplatněných kasačních důvodů se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž je třeba přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Nejvyšší správní soud se v návaznosti na shora reprodukované odůvodnění napadeného rozsudku musel nejprve zabývat otázkou, zda tento rozsudek naplňuje předpoklady přezkoumatelnosti. K hodnocení přezkoumatelnosti rozsudku napadeného kasační stížností přistupuje Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti, neboť jde o závažnou vadu znemožňující posouzení uplatněných kasačních námitek (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Pokud Nejvyšší správní soud shledá, že napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností, je třeba jej z tohoto důvodu zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Z judikatury zdejšího soudu v této souvislosti především plyne, že za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat taková rozhodnutí, „*kteřá postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“ (rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[13] Nejvyšší správní soud dospěl v projednávané věci k závěru, že napadený rozsudek výše popsanou vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost trpí. V této souvislosti je třeba vytknout krajskému soudu především to, jak se v napadeném rozsudku zabýval otázkou porušení povinnosti žalobkyně týkající se DPH za zdaňovací období září 2016. V napadeném rozsudku totiž krajský soud v úvodní části odůvodnění výslovně konstatoval, že stěžovatel měl povinnost žalobkyni seznámit s novými zjištěnými učiněnými v průběhu odvolacího řízení a umožnit jí na ně reagovat, aby pro ni rozhodnutí nebylo překvapivé (tato zjištění se týkala právě porušení povinnosti ve vztahu k naposledy zmíněnému zdaňovacímu období). Současně k tomu ovšem dodal, že v tomto smyslu žalobkyně neuplatnila žádnou žalobní námitku, a proto nemohl k tomuto nedostatku rozhodnutí stěžovatele přihlížet (viz bod 15. odůvodnění napadeného rozsudku). V následujících částech odůvodnění se ovšem krajský soud vyslovil i k otázce, zda žalobkyně podala kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období září 2016 včas či nikoliv (viz bod 22.). Provedl výklad příslušných ustanovení daňového řádu i zákona o DPH a uzavřel,

že rozhodnutí stěžovatele je zatíženo podstatnou vadou řízení i z toho důvodu, že jeho závěr, podle něhož žalobkyně v zákonné lhůtě nepodala kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období září 2016, nemá oporu ve správním spise. Krajský soud tedy zrušil napadené rozhodnutí výslovně i proto, že se stěžovatel dopustil pochybení při posouzení porušení povinnosti žalobkyní ve zdaňovacím období září 2016. Jak již nicméně bylo výše uvedeno, na jiném místě napadeného rozsudku sám konstatoval, že proti postupu stěžovatele ve vztahu k tomuto porušení nebyly uplatněny žalobní námitky. Krajský soud v této situaci nikterak nevysvětlil, proč na jedné straně nemohl přihlížet k tomu, že rozhodnutí stěžovatele o pochybení žalobkyně ve vztahu ke správě DPH i za září 2016 pro ni mohlo být překvapivým rozhodnutím, ale současně se fakticky zabýval posouzením stěžovatelova závěru ve vztahu k tomuto porušení. Takové odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je třeba považovat ve smyslu výše uvedené (a na ni navazující) soudní judikatury za vnitřně rozporné, tedy nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

[14] Nejvyšší správní soud rovněž nemohl přehlédnout, že krajský soud dospěl k výše již opakovaně zmiňovanému závěru (ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2016), aniž by se žalobní argumentace žalobkyně uplatněná v řízení před krajským soudem kontrolního hlášení za uvedené období byť jen nepřímo dotýkala. Žaloba neobsahuje ve vztahu k této otázce žádný související žalobní bod a veškerá žalobní argumentace se týká toliko tvrzeného pochybení v období května 2016. V řízení před krajským soudem v návaznosti na vyjádření stěžovatele k žalobě žalobkyně dokonce v replice (podané po lhůtě pro případné rozšíření žaloby dle § 71 odst. 2 s. ř. s.) výslovně uvedla, že se otázkou porušení povinností za období září 2016 krajský soud nemá zabývat, neboť toto porušení není součástí původního rozhodnutí správce daně ani žalobních námitek. Krajský soud, aniž by svůj postup v tomto ohledu jakkoliv blíže vysvětlil (viz výše), tak zjevně vystoupil z přezkumného rámce stanoveného zákonem (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). V této souvislosti je třeba připomenout, že 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 As 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci žalobkyně ve vztahu k porušení povinností 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. Tím, že krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele mimo jiné i pro vadu řízení, kterou žalobkyně nenamítala, přičemž tato vada ani nebránila přezkumu jiných uplatněných žalobních bodů, zatížil řízení o žalobě vadou s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), k čemuž je Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout *ex officio* (viz bod [26] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, čj. 1 Afs 67/2012-48).

[15] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že se s ohledem na výše uvedené se nemohl zabývat samotnou podstatou uplatněné kasační námitky stěžovatele týkající se posouzení včasnosti podání kontrolního hlášení k DPH za období září 2016 (viz bod [6] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2014, čj. 6 As 158/2013-17). 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 stěžovatel v odvolacím řízení nad rámec výše uvedeného doplnil ještě třetí porušení povinností 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 stěžovatele

pokračování

v návaznosti na to nyní mířila pouze ve vztahu k posouzení tohoto třetího porušení. K samotné podstatě věci je tedy s ohledem na popsání procesní souvislosti nastalé situace třeba dodat, 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.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud tedy dospěl na základě výše uvedeného k závěru, že napadený rozsudek je zatížen nepřezkoumatelností, resp. shledal i jinou vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[17] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 18. prosince 2019

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu