



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **CZ IZOLACE s.r.o.**
sídlem Blanická 834/140, 724 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019 č. j. 39956/19/5100-41452-711893,
ve věci pokuty za opožděné podání kontrolního hlášení

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019 č. j. 39956/19/5100-41452-711893. jímž byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 21. 2. 2019 č. j. 587598/19/3202-50523-810103 a č. j. 587599/19/3202-50523-810103 byla změněna způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí. Prvostupňová rozhodnutí jsou platebními výměry na pokuty za opožděná podání kontrolních hlášení za období říjen 2018 a listopad 2018.

2. V podané žalobě vznesl žalobce tyto žalobní body:

1) Žalovaný nemá mít ze zákona povinnost pokutovat opožděné podání hlášení, když není nic

ke kontrole. Potvrzení o ničem ke kontrole nemá být bráno jako kontrolní hlášení, když tam nic ke kontrole není. Žalovaný svým rozhodováním tvoří bezdůvodné překážky podnikání. Podání žalobce dokládá, že nebylo nic ke kontrole ani ve lhůtě k tomu určené. Správní orgán měl před vydáním rozhodnutí o pokutě jistotu v tom, že daňové přiznání k DPH není sestaveno z kontrolovatelných nebo jinak podezřelých hodnot, odkloněných od předešlých zdaňovacích období. Správce daně uložil pokutu, i když bylo zřejmé, že k žádnému deliktu nedošlo a jeho postup odporuje zásadám právní logiky.

2) Rozhodnutí žalovaného je nezákonné, protože žalovaný v době od 1. 1. 2016 do 31. 7. 2017 žalobce za stejným způsobem podaná kontrolní hlášení nepokutoval a pak náhle ano. Napadené rozhodnutí tak porušuje základní zásady činnosti správních orgánů a základní zásady správy daní, tedy, aby správní orgán dbal na to, aby při rozhodování skutkově shodných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalobce byl v důsledku postupu žalovaného, resp. správce daně v dobré víře, že jeho postup při podávání kontrolních hlášení je správný. Správce daně má zákonnou povinnost šetřit právo subjektu nabyté v dobré víře. Žalobce rovněž uvedl, že od r. 2019 změnil svou dosavadní praxi a zasílá pravidelně měsíční kontrolní hlášení.

3) Žalobce zpochybnil tvrzení žalovaného uvedené v bodě [18] napadeného rozhodnutí a to, že správce daně nemá žádný prostor pro správní uvážení. Zákon nebyl nijak změněn a podání žalobce nejsou v zásadě odlišná v době, kdy pokutováno není, oproti době, kdy pokutováno je. V bodě [22] napadeného rozhodnutí byl nesprávně pochopen zde zmiňovaný judikát. Žalobce má za to, že dojde-li ke zmeškání stanovené lhůty, v jehož důsledku však nedojde k omezení nebo zániku hmotného nebo procesního práva, neměl by správní orgán zmeškání pokutovat. Uplatňování zákona je nadměru tvrdé a tudíž nezákonné.

4) Žalobce dovozuje podle ust. § 101i odst.2 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), že lze-li pokutu uložit do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti, pak skutkově shodný případ podání za leden, únor, duben, květen, červenec, srpen, říjen 2016 nemusí správce daně pokutovat nikdy, tedy správní orgán má možnost nikdy nepokutovat žalobce podle § 101h odst. 1 ZDPH.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že pokuta dle ust. § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH vzniká automaticky ze zákona, pokud plátce daně nepodá kontrolní hlášení v zákonem stanovené lhůtě. Pokuta je tedy sankcí, která vzniká ex lege, kdy zákon určuje, že plátcí vzniká povinnost uhradit pokutu. Zákonodárcem zvolená formulace legislativně vyjádřená slovem „vzniká“ neznamená nic jiného, než že daňovému subjektu takovou povinností stanovuje zákon a je to zcela bez možnosti správního uvážení správcem daně. Nejedná se tedy o tzv.

konstitutivní rozhodnutí správce daně, kterým by ukládal povinnost nebo přiznával právo. Jedná se o tzv. deklaratorní rozhodnutí, kterým správce daně pouze deklaruje existenci konkrétní povinnosti, která ale vznikla daňovému subjektu ze zákona. Ustanovení § 101h odst. 4 ZDPH stanoví, že o povinnosti platit pokutu podle odst. 1 rozhodne správce daně platebním výměrem a současně jej předepíše do evidence daní. Správce daně se také nemůže odchýlit od zákonem dané výše pokuty. Ani v tomto ohledu nemůže uplatnit žádné správní uvážení, resp. uplatnit je nesmí. Žalovaný doplnil, že otázka zákonodárcem nastaveného sankčního mechanismu dle ust. § 101h ZDPH byla přezkoumána rovněž Ústavním soudem, který neshledal tuto právní úpravu proti ústavní (nález sp. zn. Pl.ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016). Žalovaný i správní orgán I. stupně postupovali zcela v souladu s právní úpravou (§ 101e odst. 2 a 3 ZDPH). Je rovněž třeba odmítnout, že by uplatňování práva v tomto případě bylo nadmíru tvrdé a tedy nezákonné. Žalobce nesplnil svou povinnost, v důsledku čehož mu vznikla ze zákona povinnost uhradit pokutu a žalovaný následně v souladu se zákonem žalobci vznik této povinnosti platebním výměrem oznámil. Vzhledem k tomu, že žalobce v daném kalendářním roce porušil danou povinnost opakovaně, nebylo možné aplikovat ust. § 101j ZDPH. Nedůsledný postup žalobce ve vztahu k jeho zákonné povinnosti nelze přičítat k tíži správci daně. Žalovaný dále označil za zcestné žalobcovo přesvědčení, že opožděné kontrolní hlášení není hlášením a že nikdo kontrolovaným není, neboť tato povinnost žalobce je stanovena přímo zákonem. Pozdním podáním kontrolního hlášení za daná období byla naplněna skutková podstata ust. § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH a byly tak splněny podmínky pro uložení pokuty. Následný postup správce daně byl zcela v souladu se zákonem. Žalobcovy domněnky, že jím podaná kontrolní hlášení jsou bez kontrolního smyslu, tj. „nic ke kontrole“, když v něm není vykazován žádný odklon od dlouhodobého průměru jsou zcela nedůvodné. Institut kontrolního hlášení slouží k získání údajů o transakcích vymezených § 101c ZDPH, nikoliv pouze o transakcích vybočujících z běžného průměru, popř. transakcích převyšujících určitou hodnotu, ale údajů o všech transakcích, při nichž plátcе uskutečnil zdanitelné plnění. Žalovaný odmítl rovněž námitku žalobce, že svým rozhodováním tvoří bezdůvodné překážky podnikání. Žalobce je sám odpovědný za řádné plnění svých povinností a sám nese případné následky jejich porušení. Platební výměr ani napadené rozhodnutí nemohou být považovány za žádné překážky, ale za důsledek laxního přístupu žalobce k zákonné povinnosti. Postup žalovaného a správce daně z uvedených důvodů neodporuje základním zásadám daňového řízení, ani zásadám právní logiky. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 1. 4. 2020 namítl nepředvídatelnost postupu žalovaného a libovůli v rozhodování správního orgánu. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal s argumentem žalobce, že v období od 1. 1. 2016 do 31. 7. 2017 stejné porušení ust. § 101 odst. 1 ZDPH nepokutoval, když pouze konstatoval, že správní orgán na porušení povinnosti žalobce v dřívějším období nebral zřetel. Podle žalobce povinnost uhradit pokutu vzniká teprve rozhodnutím správce daně o platebním výměru, a když správce daně výměr nevydá, tak povinnost pokutu uhradit nevzniká. Žalobce zdůraznil, že správce daně má ze základní zásady při správě daní vycházet vstříc. Podle něj v daném případě není důvod vyměřovat pokutu, když ke kontrole nic není. Nelze pak rozumět tomu, že neudělení pokuty by měla být nesprávná benevolence nebo snad opomenutí dávce daně. Žalobce zdůraznil, že správce daně ani v předchozích řízeních vedených u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af

8/2019, sp. zn. 22 Af 24/2019 nevysvětlil, proč zlomově od srpna 2017 začal žalobce pokutovat. Příčina změny postupu žalobce není jasná a zavdává spekulaci o zneužití pravomoci. Žalobce má počinání žalovaného za nepředvídatelné a z pohledu uplatňování zákona za přepjatě formalistické. Žalobce má za to, že na pozdější podání bez kontrolního smyslu se nevztahuje následek dle § 101h odst. 1 ZDPH, když vypršela tříměsíční lhůta pro vyměření pokuty. Žalobce má za to, že důvodová zpráva k návrhu zákona má být nedílnou součástí výkladu a aplikace zákona, přičemž zákonodárce ve schvalovacím procesu povinnost podávat kontrolní hlášení fakticky zdůvodnil zaměřením této úpravy na předcházení karuselovým podvodům.

5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).
6. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce v období od ledna 2016 do července 2017 podával opožděná kontrolní hlášení podle ust. § 101c ZDPH. Za podání opožděných kontrolních hlášení za výše uvedená období nebyla žalobci správcem daně uložena žádná pokuta. Podáním ze dne 31. 12. 2018 učinil žalobce řádná kontrolní hlášení za období říjen a listopad 2018. Ve vztahu k těmto opožděným kontrolním hlášením správce daně vydal dne 21. 2. 2019 pod č. j. 587598/19/3202-50523-810103 a č. j. 587599/19/19/3202-50523-810103 platební výměry na pokuty podle ust. § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH ve výši 1 000 Kč za opožděné podání kontrolního hlášení. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.
7. V žalobních bodech 1, 2 a částečně 3 žalobce polemizuje se zákonnou úpravou ust. § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH. Žalobce zpochybňuje postup správce daně, neboť je toho názoru, že opožděné podání kontrolního hlášení za situace, kdy nebylo co kontrolovat, nemůže naplnit skutkovou podstatu ust. § 101h odst. 1, písm. a) ZDPH. S tímto názorem žalobce se krajský soud neztotožňuje, když má za to, že dikce zákona je jednoznačná a povinnost plátce DPH podat kontrolní hlášení každý měsíc v zákonem stanovené lhůtě je stanovena bezvýhradně. Plnění této povinnosti plátcem DPH není odvislé od toho, zda hlášení obsahuje kontrolovatelné skutečnosti či nikoliv. Jakkoliv se jeví dodržování této povinnosti za situace, kdy kontrolní hlášení nevykazuje žádné směrodatné odchylky, bezdůvodným, zákon tuto povinnost stanoví bezvýjimečně. Téměř shodná odvolací námitka byla žalovaným vypořádána na str. 6 – 7 napadeného rozhodnutí. Žalobce v následně podané správní žalobě stouto argumentací žalovaného žádným nosným způsobem nepolemizuje, nijak ji nerozporuje a pouze setrvává na svém předchozím tvrzení. Krajský soud naopak argumentaci žalovaného shledal souladnou s právní úpravou, srozumitelnou a v plném rozsahu ji tímto aprobejuje.
8. Dále žalobce považuje za nesprávné, že správce daně nemá v případě aplikace ust. § 101h odst. 1, písm. a) ZDPH žádný prostor pro správní uvážení. Takovou zákonnou úpravu považuje za nesprávnou. Krajský soud plně podporuje i v tomto případě argumentaci žalovaného a jeho výklad ust. § 101h odst. 1, písm. a) ZDPH, které skutečně neumožňuje

jakékoliv správní uvážení. Jestliže subjekt povinný k podání kontrolního hlášení toto podání v zákonné lhůtě neučiní a podá je až po uplynutí lhůty, dopadá na jeho jednání ze zákona sankce a správce daně je povinen ji vyměřit. ZDPH mu nedává žádný prostor ke správnímu uvážení, jako např. k posouzení okolností, které vedly povinný subjekt k porušení povinnosti či k posouzení různých objektivních okolností apod. Zákon striktně stanoví, že v případě takového porušení právní povinnosti vzniká povinnost zaplatit sankci. Rozhodnutí správce daně vydané formou platebního výměru je pak skutečně rozhodnutím významu deklaratorního, tedy pouze deklaruje existenci povinnosti, jež je však sama o sobě dána zákonem a nikoliv rozhodnutím správce daně. Správce daně je v roli vykonavatele zákona.

9. Žalobce dále poukázal na své jednání z předchozího období, kdy v měsících leden 2016 – červenec 2017 rovněž podal opožděná kontrolní hlášení a za porušení svých povinností pokutován nebyl. Ačkoliv zákonná úprava nebyla nijak změněna, správce daně nyní přistoupil k vyměření pokuty. Tuto žalobní námitku žalobce dále rozvedl v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 7. 4. 2020, v níž výslovně poukázal na nepředvídatelnost postupu správce daně a označil jej za libovůli. Uvedl, že postup správce daně v předchozích obdobích, kdy žalobce konal stejně a kontrolní hlášení rovněž podával opožděně, avšak bez postihu, v něm vyvolalo dobrou víru, že si své povinnosti i tak řádně plní.
10. Žalobci lze přisvědčit v tom, že postup správce daně v období od ledna 2016 do července 2017 a v období následujícím je diametrálně odlišný. Je pravdou, že benevolence nebo snad opomenutí správce daně v předchozím období mohla v žalobci vyvolat přesvědčení, že jím aplikovaný postup není v rozporu se zákonem. Jak však bylo již shora rozvedeno, opožděné podání kontrolního hlášení v rozporu se zákonem je a to dokonce do té míry, že zákon sám stanoví za takové porušení povinnosti sankci (ex lege). Krajský soud má za to, že v posuzovaných případech opožděných kontrolních hlášení byl postup správce daně souladný se zákonem a žalobci za porušení zákonné povinnosti byly po právu vydány platební výměry, jimiž byla deklarována zákonná povinnost úhrady sankce vždy ve výši 1 000 Kč. Skutečnost, že správce daně nepostupoval stejným způsobem v předchozím období, kdy žalobce rovněž svou zákonnou povinnost porušoval, nemůže mít pro posouzení zákonnosti přezkoumávaného postupu správce daně, žádnou relevanci a to právě z toho důvodu, že sankce v posuzovaném případě nevyplývá ze správního uvážení správce daně, není uložena jeho rozhodnutím, ale vyplývá přímo ze zákona a správce daně ji platebním výměrem toliko deklaruje a předepisuje k úhradě. To, že správce daně v případě předchozího porušení zákonných povinností žalobcem nekonal, ač konat měl, proto nemohlo založit legitimní očekávání žalobce, že je jeho postup v souladu se zákonem. Správce daně zde není tím, kdo posuzuje zákonnost postupu povinného subjektu, neboť ta vyplývá přímo ze znění zákona. Jakkoliv je jednání správce daně od ledna 2016 dosud nekonzistentní, nelze opomenout, že probíhalo až do července 2017 „ve prospěch“ žalobce. Protože povinnost žalobce je dána přímo zákonem, nelze v uplatnění práva správcem daně v souvislosti s následnými opožděními kontrolními hlášeními spatřovat nepředvídatelnost či libovůli správního orgánu. V této souvislosti lze odkázat také na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), viz. rozsudky ze dne 12. 4. 2018 č. j. 6 As 413/2017-39 nebo ze dne 24. 4. 2019, č. j. 6 As 321/2018-31), podle

níž správní orgán tím, že určité jednání ponechává bez postihu, byť je k tomu vybaven potřebnými pravomocemi, takové jednání ještě bez dalšího neaprobujeme jako správné a souladné se zákonem. Pouhé „mlčení“ veřejné správy, resp. její nečinnost v oblasti postihování deliktního jednání tedy bez dalšího nezakládá legitimní očekávání, že dosud nepostihované deliktní jednání deliktním jednáním není, resp. že nebude postihováno ani nadále s odkazem na § 2 odst. 4 správního řádu. Na základě shora uvedené argumentace a v souladu s označenou judikaturou krajský soud neshledal žalobní body 1, 2 a 3 důvodnými. Pro úplnost krajský soud dodává, že důvody, které vedly žalovaného k tomu, že do července 2017 nesprávný postup žalobce nepokutoval, jsou pro posouzení věci irelevantní s ohledem na výše uvedenou argumentaci. Nepodstatnou je také skutečnost, že v případě žalobce nebyla shledána spojitost s karuselovými obchody, protože ZDPH takovouto podmínku nestanoví.

11. Krajský soud se neztotožňuje ani s názorem žalobce, že judikát zmiňovaný v bodě [22] napadeného rozhodnutí nebyl správně pochopen. V označené části odůvodnění napadeného rozhodnutí je vyložen nálezný Ústavního soudu sp. zn. III.ÚS 545/99 ze dne 3. 2. 2000 a rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2008 sp. zn. 2 Afs 112/2007 tak, že označená judikatura souvisí s otázkou přihlášení pohledávky do konkurzního řízení ve smyslu zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, a proto je pro případ žalobce nepoužitelná. Krajský soud se s tímto vysvětlením žalovaného plně ztotožňuje, a proto ani v tomto žalobním tvrzení nebyl žalobce úspěšný.
12. V posledním žalobním bodě žalobce dovozuje z ust. § 101i odst. 2 ZDPH, že správce daně nemusí nutně uložit pokutu, resp. má ve smyslu tohoto zákonného ustanovení možnost nepokutovat. Označené zákonné ustanovení stanoví lhůtu pro zánik povinnosti související s kontrolním hlášením tak, že určuje v odst. 2 objektivní lhůtu pro uložení pokuty za nesplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením, která je tříletá a v odst. 3 subjektivní šestiměsíční lhůtu k vydání platebního výměru na pokutu. Z označeného ustanovení ZDPH však nelze dovodit, že by správce daně nebyl povinen pokutu uložit, když jsou jím pouze určeny lhůty, do kdy je plátce daně povinen plnit povinnosti z ustanovení o kontrolním hlášení. Názor žalobce vyjádřený v tomto žalobním tvrzení je tudíž nesprávný, a proto je i tento žalobní bod nedůvodným.
13. Krajský soud závěrem poukazuje na to, že u skutkově a právně totožné věci téhož žalobce vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 8/2019 dospěl v rozsudku ze dne 30. 1. 2020 č. j. 22 Af 8/2019-50 ke stejným právním závěrům. V nyní posuzované věci neshledal krajský soud žádné skutkové ani právní důvody, pro něž by se měl od svého předchozího rozhodnutí odchýlit. Dále krajský soud považuje za vhodné zmínit, že pod sp. zn. 22 Af 46/2018 a 22 Af 20/2019 rozhodoval ve skutkově a právně totožných věcech žalobce EFE cz, s.r.o., kdy tato společnost je s žalobcem personálně propojená a v rozsudcích ze dne 30. 10. 2019 č. j. 22 Af 46/2018-81 a ze dne 30. 1. 2020 č. j. 22 Af 20/2019-73 dospěl rovněž ke stejným právním závěrům. Druhý z uvedených rozsudků byl předmětem posouzení NSS, který v rozsudku ze dne 14. 5. 2020 č. j. 9 Afs 67/2020-77 zamítl kasační stížnost žalobce a rozsudek Krajského soudu v Ostravě v jeho závěrech aproboval. Krajský soud má za to, že v nyní posuzované věci nenastaly žádné skutkové ani právní důvody, pro které by se měl od těchto závěrů odchýlit.

14. Jelikož krajský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
15. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v tomto řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 13. května 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu