



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. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **EFE cz, s.r.o., IČO 47973391**
sídlem Blanická 834/140, 724 00 Ostrava – Stará Bělá

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2018, č. j. 49871/18/5100-41456-711893, ve věci pokuty za opožděné podání kontrolního hlášení za období srpen 2017

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

Shodu s prvopisem potvrzuje

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

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2018, č. j. 49871/18/5100-41456-711893, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 11. 1. 2018 č. j. 59143/18/3202-50521-804551, kterým byla žalobci uložena pokuta za opožděné podání kontrolního hlášení za období srpen 2017 ve výši 1 000 Kč.
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) Účel, z něhož pramení měsíční povinnost podávat kontrolní hlášení pro kvartální plátce DPH, je dán faktem, že zákonná párová kontrola protistrany na dokladu převyšujícím 10 000 Kč s měsíčním režimem plátce má být před výplatou a nezpозdit ji. Došlo-li by k maření kontroly protistrany nebo k opoždění výplaty, došlo by i k naplnění skutkové podstaty přečinu pro vyměření pokuty. V daném případě taková situace nenastala. Skutková podstata podání kontrolního hlášení ve lhůtě nevznikla, tím spíše nevzniklo právo správního orgánu udělovat za to pokutu.
 - 3) Žalobce v pokutovaném měsíci nevykazuje žádný počet odklonění od dlouhodobého průměru, natož daňový doklad převyšující částku 10 000 Kč s uvedením DIČ. Ke kontrole tedy není nic. O těchto skutečnostech správce daně věděl před tím, než pokutu vyměřil. Tvzení správce daně, že nemá prostor pro správní uvážení a musí pokutu uložit, je absurdní. Pokud je systém nastaven tak, že se pokutuje, aniž by správce mohl účelnost pokuty uvážit, pak je to špatně.
 - 4) Žalobce označil text v bodě [19] napadeného rozhodnutí, že dosud nepokutovaná podání žalobce mohou být pokutována dodatečně, za pohrůžku, která odporuje tomu, co se tvrdí v bodě [16] 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 [20] napadeného rozhodnutí byl nesprávně pochopen zde zmiňovaný judikát. Žalobce má za to, že dojde-li ke zmeškání stanovené lhůty, v jehož důsledku však nedojde o omezení nebo zániku hmotného nebo procesního práva, neměl by správní orgán zmeškání pokutovat. Uplatňování zákona je nadmíru tvrdé a tudíž nezákonné.
 - 5) Žalobce kontroluje plnění svých povinností převážně sám a vymáhání úkonů žalovaným je bezcitné, protože nabourává zavedený časový harmonogram, kdy zpracování dokladů je zavedeno v kvartálním rozvrhu, tj. čtyřikrát za rok, zatímco kontrolní hlášení je

v měsíčním rozvrhu, tj. dvanáctkrát za rok. Tato situace je časově neúnosná, tím spíš, když postrádá kontrolní smysl.

6) Ustanovení § 101h zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“) upravuje následky za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením. Je však rozdíl v podání kontrolního hlášení a v podání o tom, že nic ke kontrole nebylo. Když plátce nemá nic ke kontrole, nemůže kontrolní hlášení uskutečnit. Tím spíš nemůže zmeškat podání. Později uskutečněné podání učiněné spolu s přiznáním k DPH nemůže být opožděným podáním kontrolního hlášení, když ke kontrole nic není.

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“ neznámá 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 odmítl, že by užil vůči žalobci jakékoliv „pohrůžky“, neboť vycházel z dikce zákona. 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. K časové náročnosti plnění předmětné povinnosti žalobcem žalovaný uvedl, že žalobce jako daňový subjekt si měl být vědom svých zákonných povinností a za jejich plnění nese výhradní odpovědnost bez ohledu na své personální kapacity. 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 dané období roku 2017 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 podané kontrolní hlášení je bez kontrolního smyslu, tj. „nic ke kontrole“, když v něm není vykazován žádný odklon od dlouhodobého průměru a ani žádný doklad převyšující částku 10 000 Kč, 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 plátce 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. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

4. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 6. 10. 2019 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 projev „nebrání zřetele“ odporuje tvrzení, že správce daně nemá možnost správního uvážení. Podle žalobce správní orgán užívá jinou možnost uvážení, a to zda bude brát zřetel na porušení povinnosti a vyměří pokutu, anebo nebude brát zřetel a pokutu nevyměří. Nelze brát v úvahu ani tvrzení žalovaného, že dosud nepokutované období může být dodatečně pokryto platebními výměry a to s ohledem na uplynutí tříleté lhůty od porušení povinnosti ve smyslu ust. § 101i odst. 2 ZDPH. Jestliže má správní orgán možnost nikdy nepokutovat žalobce, tím spíše má žalovaný možnost nebrat zřetel na podání, za situace, kdy není nic ke kontrole, nepokutovat a vycházet žalobci vstříc, jak říká základní zásada správy daně. Žalobci neměla být vyměřena pokuta od srpna 2017, když sestava podání učiněných před tím a bez pokuty (leden 2016 – červenec 2017) je v zásadě shodná jako sestava podání s pokutou (od srpna 2017 do listopadu 2018), tedy obecně drobné částky bez mimořádných odpočtů, žádné faktury převyšující 10 000 Kč s určením DIČ protistrany. Skutečnost, že správce daně na dřívější jednání žalobce, které vykazovalo stejné znaky „nebral zřetel“ přesvědčuje žalobce o tom, že jeho podání bez kontrolního smyslu je právně možné, nikomu neškodí a nemá být pokutováno. Žalobce má za to, že pokuta v posuzované věci neměla být uložena, protože na opožděné podání neobsahující žádné údaje podléhající kontrole může správce daně vstřícně „nebrat zřetel“. Žalobce má za to, že přístup správce daně, který nebral zřetel na jeho předchozí stejné porušení povinnosti, je směrodatným návodem správního orgánu k tomu, jak je možné trvale novou povinnost vykládat a plnit. Žalobce je v dobré víře, že od počátku povinnosti postupuje správně, aby nemusel být trestán, v čemž ho utvrzuje předcházející (ne)postup žalovaného. Správní orgán neposkytl srozumitelné vysvětlení, proč tomu má být od srpna 2017 jinak. Postup žalovaného v posuzované věci, tj. jak napadené rozhodnutí, tak vyjádření k žalobě vykazuje změnu výkladu i praktického uplatnění § 101h odst. 1 ZDPH oproti době předcházející a tento jiný výklad vykazuje známky přepjatého formalismu, nepředvídatelnosti a bezdůvodnosti. Žalobce v současné době upravil způsob podávání kontrolních hlášení a svou povinnost řádně plní.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i správní řízení, 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 6. 10. 2017 učinil žalobce opět řádné kontrolní hlášení, a to za období srpen 2017. Ve vztahu k tomuto opožděnému kontrolnímu hlášení správce daně vydal dne 11. 1. 2018 pod č. j. 59143/18/3202-50521-80455-1 platební výměr na pokutu podle ust. § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH ve výši 1 000 Kč za opožděné podání kontrolního hlášení. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.
7. V žalobních bodech 1, 2 a 6 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. 4 – 5 napadeného rozhodnutí. Žalobce v následně podané správní žalobě s touto 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 aprobuje. Uvedené žalobní body proto krajský soud neshledal důvodnými.
8. V další části žaloby (žalobní bod 3) 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. Ani toto žalobní tvrzení proto krajský soud důvodným neshledal.
9. V další části žaloby (žalobní bod 4) žalobce 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 6. 10. 2019, 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 posuzovaném případě, tj. opožděném kontrolním hlášení za srpen 2017, byl postup správce daně souladný se zákonem a žalobci za porušení zákonné povinnosti byl po právu vydán platební výměr, jímž byla deklarována zákonná povinnost úhrady sankce 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, tj. vydání platebního výměru ve vztahu ke kontrolnímu hlášení za srpen 2017 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 kontrolním hlášením za srpen 2017 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 ani uvedené žalobní tvrzení důvodným.
11. Krajský soud se neztotožňuje ani s názorem žalobce, že judikát zmiňovaný v bodě [20] 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 bodě nebyl žalobce úspěšný.

12. V závěru žaloby žalobce namítl časové problémy, které mu způsobuje plnění povinnosti kontrolního hlášení každý měsíc, jelikož nekoresponduje s kvartálním podáváním daňového přiznání k DPH. Krajský soud k tomu toliko opakuje, že povinnost podání kontrolního hlášení za každý kalendářní měsíc v zákonem stanovené lhůtě je jednoznačná a neumožňuje zohledňování objektivních okolností, které její plnění ztěžují nebo znemožňují. Je věcí žalobce, jak si personálně či časově zorganizuje plnění svých povinností.
13. Jelikož krajský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
14. 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 30. října 2019

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu