



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **EFE cz, s.r.o.**, se sídlem Blanická 834/140, Ostrava, zast. Mgr. Ing. Martinem Janotou, advokátem se sídlem 28. října 1727/108, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 5. 2019, č. j. 17427/19/5100-41452-711893, č. j. 17435/19/5100-41452-711893 a č. j. 17440/19/5100-41452-711893, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 1. 2020, č. j. 22 Af 20/2019 - 73,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Ustanovenému zástupci žalobkyně, Mgr. Ing. Martinu Janotovi, advokátovi se sídlem 28. října 1727/108, Ostrava, **s e p ř i z n á v á** odměna za zastupování žalobkyně v řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč, která mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný výše uvedenými rozhodnutími ze dne 2. 5. 2019 zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na pokuty za opožděná podání kontrolních hlášení, a to za období říjen 2017 a únor, duben, květen, červenec a srpen 2018, vždy ve výši 1 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 30. 1. 2020 žalobu zamítl. Odmítl názor, že opožděné podání kontrolního hlášení za

situace, kdy nebylo dle žalobkyně co kontrolovat, nemůže naplnit skutkovou podstatu § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Dikce zákona je jednoznačná a povinnost plátce DPH podat kontrolní hlášení každý měsíc v zákonem stanovené lhůtě je stanovena bezvýhradně. Plnění této povinnosti není závislé na tom, zda hlášení obsahuje kontrolovatelné skutečnosti či nikoliv. Připomněl, že § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH neumožňuje žádné 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. Rozhodnutí správce daně vydané formou platebního výměru pouze deklaruje existenci povinnosti, jež je však sama o sobě dána již zákonem. K tvrzení žalobkyně, že v měsících leden 2016 až červenec 2017 rovněž podávala opožděná kontrolní hlášení a za porušení svých povinností pokutována nebyla, krajský soud připustil, že benevolence či opomenutí správce daně v předchozím období v ní mohla vyvolat zdání, že nepostupuje v rozporu se zákonem. To však nic nemění na skutečnosti, že opožděné podání kontrolního hlášení je v rozporu se zákonem, který stanoví za takové porušení povinnosti sankci. Pro posouzení nynější žaloby je podstatné, že v nyní posuzovaném období byl postup správce daně souladný se zákonem a žalobkyni byly za porušení zákonné povinnosti po právu vydány platební výměry na pokutu. To, že správce daně v případě předchozího porušení zákonných povinností nekonal, ač konat měl, proto nemohlo založit legitimní očekávání žalobkyně, že je její postup v souladu se zákonem.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Připomněla, že postup v dobré víře v důsledku chyby správce daně v podobě nevyměrování pokuty za období do července 2017 by neměl být přičítán k její tíži. Zákonodárce v boji proti karuselovým podvodům na DPH založil od 1. 1. 2016 povinnost párové kontroly dokladů nad 10 000 Kč, případně nadměrných odpočtů. Stěžovatelka jako právnická osoba bez limitu výše obrátu má v režimu čtvrtletního plátce DPH podávat kontrolní sestavu měsíčně, zatímco fyzická osoba by ji podávala pouze čtvrtletně. Fyzická osoba by tedy nedostala pokutu za to, že činila podání ve stejné frekvenci jako stěžovatelka, tedy čtvrtletně, současně s přiznáním k DPH. To zakládá diskriminaci, ovšem s touto námitkou se krajský soud nijak nevypořádal. Ukládání pokut má vycházet ze stupně závažnosti důsledků činu. Nepodání kontrolního hlášení, když nic ke kontrole není, nemůže ohrozit kontrolu vypořádání DPH, takže nemá být pokutováno. Pokuta za podání kontrolního hlášení jen z důvodu zpoždění nese známky přepjatého formalismu, jenž je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti. Správce daně pokutu stěžovatelce nevyměřoval od počátku této povinnosti, tedy od 1. 1. 2016, až do 11. 1. 2018, kdy zpětně vyměřil pokutu za srpen 2017, která je nyní Nejvyšším správním soudem (dále též „NSS“) projednávána pod sp. zn. 5 Afs 446/2019. Stěžovatelka měla od uzákonění povinnosti celé dva roky dobrou víru v to, že jí aplikovaný způsob pokutován není. Navrhuje proto, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení, popřípadě aby Nejvyšší správní soud sám zrušil i napadená rozhodnutí žalovaného.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě, neboť stěžovatelka prakticky pouze opakuje žalobní námitky. Připomněl, že kontrolní hlášení slouží k získání údajů o transakcích vymezených v § 101c zákona o DPH, tj. nikoli pouze o transakcích vybočujících z běžného průměru, popř. transakcích převyšujících určitou hodnotu, ale údajů o všech transakcích, při nichž plátce uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění, nebo přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění, popř. dalších transakcí uskutečněných ve zvláštním režimu pro investiční zlato. Odmítá dohady stěžovatelky o tom, co má být a co nemá být pokutováno, neboť tato povinnost je zcela bezpodmínečně a jasně stanovena zákonem. Stěžovatelka měla zákonnou povinnost podat kontrolní hlášení každý měsíc ve stanovené lhůtě, kontrolní hlášení však podala opožděně. Tím byla naplněna hypotéza § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tudíž jí vznikla povinnost uhradit sankci. Otázku zákonodárcem nastaveného sankčního mechanismu dle § 101h zákona o DPH přezkoumal rovněž Ústavní soud a v nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15 (č. 40/2017 Sb.), jej neshledal neústavním. Žalovaný odmítá i údajnou dobrou víru stěžovatelky plynoucí z toho, že po určitou dobu nebyla za pozdní podávání kontrolních hlášení postihována. Nemohla mít dobrou víru, když řádně a včas neplnila svou zákonnou povinnost. O svých zákonných povinnostech věděla nebo měla vědět, a je tedy zřejmé, že nemohla být v dobré víře. Žalovaný proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[6] Žalobkyně následně zaslala repliku k tomuto vyjádření nadepsanou jako doplnění kasační stížnosti (žalovaný na ně vzápětí zareagoval stručným vyjádřením). V ní připomněla, že je tzv. čtvrtletním plátcem DPH. Zákon o DPH v § 101e nelogicky, nesystémově a protiústavně stanoví lhůty pro podání kontrolního hlášení odlišně nikoliv pro měsíční a čtvrtletní plátce, jak by bylo očekávatelné, ale pro plátce právnické osoby, u nichž je stanovena bez výjimky měsíční lhůta pro podání kontrolního hlášení, a plátce fyzické osoby, pro které je lhůta pro podání kontrolního hlášení stanovena shodně jako lhůta pro podání daňového přiznání, jak plyne z § 101e odst. 2 zákona o DPH. Důsledkem této nijak neodůvodněné diferenciaci je, že čtvrtletnímu plátcovi – fyzické osobě zákon stanoví lhůtu pro podání kontrolního hlášení taktéž čtvrtletně, zatímco čtvrtletnímu plátcovi – právnické osobě stanoví lhůtu pro podání kontrolního hlášení měsíčně. To odporuje principu rovnosti vyplývajícímu z judikatury Ústavního soudu a z čl. 14 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Pro rozlišování mezi fyzickými a právnickými osobami ve vztahu k určení lhůt pro podávání kontrolního hlášení není jakýkoliv důvod a tato nerovnost je projevem libovůle zákonodárce. Nerovnost v otázce lhůt pro podání kontrolního hlášení ve spojení s § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH zakládá nerovnost také ve vztahu k sankci za pozdní podání kontrolního hlášení. Na námitku diskriminace však krajský soud nijak nereagoval.

[7] Krajský soud také chybně posoudil otázku vyloučení vzniku pokuty za nepodání kontrolního hlášení dle § 101j zákona o DPH, který stanoví: *Povinnost uhradit pokutu podle § 101h odst. 1 písm. a) nevzniká, pokud v daném kalendářním roce nedošlo u plátce k jinému prodlení při podání kontrolního hlášení.* Účelem citované právní úpravy je odstranit

tvrdost zákona, aby každé pochybení plátce nebylo automaticky sankcionováno. K tomu, aby tento účel byl skutečně naplněn, je potřeba, aby plátce vůbec byl o tomto prvním pochybení správcem daně informován. Pokud správce daně zjistil, že postup stěžovatelky není správný, měl ji v souladu s principem dobré správy o tomto pochybení informovat a zároveň jí sdělit, že v souladu s § 101j zákona o DPH „pro tentokrát“ nebude sankcionována, nicméně při dalším pochybení již na toto dobrodíní nemůže spoléhat. Jen tento postup totiž naplní účel citovaného ustanovení. Namísto toho se ovšem stěžovatelka o tom, že pro období roku 2017, resp. 2018 již „odpuštění“ pokuty vyčerpala, dozvěděla až ze samotných rozhodnutí, jimiž jí byla uložena pokuta. Správce daně si také nemohl nevšimnout na první pohled patrné systematickosti jednání stěžovatelky, když její „pochybení“ evidoval vždy v případě kontrolních hlášení podávaných v průběhu čtvrtletního zdaňovacího období, zatímco kontrolní hlášení podávaná společně s řádným přiznáním k DPH evidoval jako řádně podaná.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Ze správních spisů NSS zjistil, že stěžovatelka podáním ze dne 22. 1. 2018 učinila řádné kontrolní hlášení za období říjen 2017 a podáním ze dne 10. 4. 2018 řádné kontrolní hlášení za období únor 2018. Ve vztahu k těmto opožděným kontrolním hlášením správce daně vydal platební výměry ze dne 29. 3. 2018, č. j. 1379070/18/3202-50521-804551, a ze dne 4. 5. 2018, č. j. 2191452/18/3202-50521-804551, na pokuty podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve výši 1 000 Kč za opožděné podání kontrolního hlášení. Podáním doručeným správci daně dne 19. 7. 2018 učinila stěžovatelka kontrolní hlášení za období duben 2018 a květen 2018, na jejichž základě vyměřil správce daně platební výměry ze dne 15. 8. 2018, č. j. 3031715/18/3202-50521-804551 a č. j. 3031716/18/3202-50521-804551, další pokuty za opožděné podání kontrolního hlášení. Dále podala dne 4. 10. 2018 kontrolní hlášení za období červenec 2018 a srpen 2018. Na jejich základě vydal správce daně platební výměry na pokuty za opožděné podání kontrolních hlášení ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3665953/18/3202-50521-804551 a č. j. 3665954/18/3202-50521-804551. Proti všem platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, o nichž bylo rozhodnuto výše uvedenými rozhodnutími žalovaného.

[10] Stěžovatelka nijak nerozporuje, že uvedená kontrolní hlášení podle § 101c zákona o DPH podala opožděně. Tím naplnila podmínky pro uložení pokuty podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH:

Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši

a) 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván (...).

pokračování

[11] NSS se ztotožňuje s krajským soudem a žalovaným, že citované ustanovení neposkytuje prostor pro správní uvážení či zvažování závažnosti pochybení, například pro zvažování toho, zda „bylo co kontrolovat“, jak stěžovatelka opakovaně uvádí. Znění zákona je jednoznačné a povinnost plátce DPH podat kontrolní hlášení každý měsíc v zákonem stanovené lhůtě je stanovena bezvýhradně. Plnění této povinnosti plátcem DPH není závislé na tom, zda hlášení obsahuje kontrolovatelné skutečnosti či nikoliv, jak potvrdil i NSS v rozsudku ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018 - 27: *„Ustanovení § 101b odst. 1 zákona o DPH nekonstruuje udělení pokuty jakožto sankci za neodstranění pochybností správce daně, ale za nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě. Toto ustanovení koresponduje s obecným účelem právní úpravy týkající se kontrolního hlášení, tedy zájmem na včasnosti zjištění správcem daně požadovaných údajů (srov. bod 59 a 60 nálezu Pl. ÚS 32/15).“*

[12] Důkazem údajného prostoru pro správní uvážení nemůže být to, že správce daně stěžovatelce pokutu za pozdní odevzdání kontrolního hlášení nejprve nevyměřoval, a to až do 11. 1. 2018, kdy jí zpětně vyměřil pokutu za srpen 2017 (tuto prvou pokutu nyní NSS přezkoumává v řízení pod sp. zn. 5 Afs 446/2019). Tato jeho dřívější pasivita není nyní předmětem soudního přezkumu, a lze tak pouze odkázat na judikaturu 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. Pouhá nečinnost veřejné správy v oblasti postihování deliktního jednání bez dalšího nezakládá legitimní očekávání, že dosud nepostihované jednání není deliktním jednáním, resp. že nebude postihováno ani nadále.

[13] Dále stěžovatelka namítá, že se krajský soud opomněl zabývat žalobní námitkou diskriminace mezi fyzickými a právnickými osobami. V nyní posuzovaném případě je tato odlišnost v určení periodicity podávání kontrolních hlášení stanovena v § 101e zákona o DPH, na něž odkazuje v replice k vyjádření žalovaného:

(1) Plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.

(2) Plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

(3) Lhůty podle odstavců 1 a 2 nelze prodloužit.

[14] Stěžovatelka má pravdu v tom, že otázkou, zda toto odlišné zacházení s právnickými a fyzickými osobami, které jsou tzv. čtvrtletními plátcí DPH, nezakládá mezi nimi nepřipustnou diskriminaci, se krajský soud nezabýval. To je však způsobeno tím, že takovou námitku v žalobě platně nevznesla. Stěžovatelka patrně odkazuje na pátý odstavec druhé strany své žaloby, který zněl: *„K uvážení nezákonnosti poukážeme na způsoby u fyzické osoby, která není pokutována za učinění podání byť i s kontrolním smyslem stejně jako nyní pokutovaná právnická osoba učinila kvartálně při přiznání DPH. Právnická osoba je diskriminována. Dle ústavního soudu mají mít právnické osoby určitá práva totožná jako fyzické.“* NSS však musí konstatovat, že takto formulovaná námitka je nesrozumitelná, respektive smysl dává až pohledem svého rozpracování v kasační stížnosti a zejména

následně v replice k vyjádření žalovaného, jak bylo rekapitulováno výše. Ty ovšem krajský soud pochopitelně neměl k dispozici a z právě citovaných tří vět skutečně nelze přečtením shledat, že stěžovatelka spatřovala diskriminaci v tom, že fyzické osoby, které jsou čtvrtletními plátcí DPH, podávají kontrolní hlášení čtvrtletně, zatímco právnické osoby, které jsou čtvrtletními plátcí, mají povinnost podávat kontrolní hlášení každý měsíc a v případě jejího porušení jsou postíženy pokutou, jak se stalo i stěžovateli.

[15] Celá žaloba byla napsána na samé hraně srozumitelnosti a krajskému soudu je třeba přiznat, že tam, kde to bylo možné, žalobní námitky přeformuloval do srozumitelné podoby a věcně je posoudil. Právě citovaná námitka však již byla za hranou srozumitelnosti, a krajskému soudu tedy nelze vyčítat, že se otázkou diskriminace nezabýval. Za této situace se stěžovatelčinou argumentací ohledně tvrzené diskriminace mezi fyzickými osobami a právnickými osobami, které jsou čtvrtletními plátcí DPH, jak byla propracována zejména v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, nemůže zabývat ani NSS.

[16] Námitku vyloučení vzniku pokuty za nepodání kontrolního hlášení dle § 101j zákona o DPH stěžovatelka v řízení před krajským soudem neuplatnila vůbec; stručně se citovaným ustanovením zabýval pouze žalovaný ve svém vyjádření k žalobě. Jde tedy o námitku opřenou o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Taková námitka je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[18] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

[19] NSS dále rozhodl o odměně advokáta Mgr. Ing. Martina Janoty, který byl stěžovateli ustanoven jako zástupce usnesením NSS ze dne 17. 4. 2020, č. j. 9 Afs 67/2020 - 55. Podle § 35 odst. 10, věty první, s. ř. s. hradí odměnu za zastupování a hotové výdaje ustanoveného advokáta stát. NSS přiznal ustanovenému zástupci odměnu za jeden úkon právní služby, a to podání repliky k vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. téže vyhlášky], k čemuž náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 13 odst. 4 téže vyhlášky]. Ustanovený zástupce je plátcem daně z přidané

pokračování

hodnoty. Celková odměna tedy činí částku ve výši 4 114 Kč, která mu bude vyplacena do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 14. května 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu