



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Martiny Vernerové a JUDr. Jiřího Derfla ve věci

žalobkyně: **Restaurace Coloseum s. r. o.**, IČO: 05735602,
sídlem Hora Svatého Šebestiána 103, 431 82 Hora Svatého Šebestiána,
zastoupena JUDr. Janem Brodcem, LL.M., Ph.D., advokátem,
sídlem Rubešova 162/8, 120 00 Praha 2,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16711/22/5300-21444-712862,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16711/22/5300-21444-712862, se ve výrocích I. až XVII. zrušuje a věc **se v tomto rozsahu vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve vztahu k výrokům XVIII. až XXII. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16711/22/5300-21444-712862, se žaloba **zamítá**.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 8 676 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16711/22/5300-21444-712862, kterým bylo zamítnuto její Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

odvolání a byly potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“). Každým z těchto platebních výměrů správce daně podle § 101h odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) ve spojení s § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona uložil žalobkyni pokutu ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení, a to

- za duben 2019 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459912/21/2504-50522-506749,
- za květen 2019 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459913/21/2504-50522-506749,
- za červen 2019 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459914/21/2504-50522-506749,
- za červenec 2019 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459915/21/2504-50522-506749,
- za srpen 2019 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459916/21/2504-50522-506749,
- za září 2019 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459917/21/2504-50522-506749,
- za říjen 2019 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459918/21/2504-50522-506749,
- za listopad 2019 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459919/21/2504-50522-506749,
- za prosinec 2019 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459920/21/2504-50522-506749,
- za únor 2020 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459921/21/2504-50522-506749,
- za březen 2020 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459922/21/2504-50522-506749,
- za červen 2020 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459923/21/2504-50522-506749,
- za červenec 2020 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459924/21/2504-50522-506749,
- za srpen 2020 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459925/21/2504-50522-506749,
- za září 2020 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459926/21/2504-50522-506749,
- za říjen 2020 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459927/21/2504-50522-506749,
- za květen 2021 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459928/21/2504-50522-506749,
- za červen 2021 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459929/21/2504-50522-506749,
- za červenec 2021 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459930/21/2504-50522-506749,
- za srpen 2021 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459931/21/2504-50522-506749,
- za září 2021 – platební výměr ze dne 27. 12. 2021, č. j. 2459932/21/2504-50522-506749,
- za říjen 2021 – platební výměr ze dne 22. 2. 2022, č. j. 339271/22/2504-50522-506749.

Žalobkyně se v žalobě zároveň domáhala toho, aby soud zrušil též výše uvedené platební výměry a žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v podané žalobě nejprve popsala průběh správního řízení a následně namítala porušení principu proporcionality, na kterém je spolu s dalšími principy založeno daňové právo. Tento princip nařizuje správci daně střežit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní a při vyžadování plnění jejich povinností volit jen co nejméně zatěžující prostředky. Žalobkyně uvedla, že v jejím případě správce daně v rozporu s touto zásadou zvolil prostředky, které ji maximálně zatížily. Všechny výzvy k podání kontrolních hlášení za období února 2019 až září 2021 (jednalo se o období dubna 2019 až září 2021, pozn. soudu) zaslal žalobkyni v jediný den, tj. 5. 12. 2021. Rovněž tak platební výměry za

Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

totéž období byly žalobkyni doručeny v jeden den, tj. 5. 1. 2022. Žalobkyně připomněla, že se jednalo celkem o 23 platebních výměrů, na jejichž základě jí byly uloženy pokuty v souhrnné výši 1 150 000 Kč. Žalobkyně dále uvedla, že všemi platebními výměry byl naplněn totožný skutek, a proto nerozuměla postupu správce daně, který jí jednotlivé výzvy a platební výměry nezasílal postupně, ale najednou.

3. Žalobkyně připomněla, že dalším stěžejním principem daňového práva je princip hospodárnosti zakotvený v § 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle § 7 odst. 1 daňového řádu má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Podle názoru žalobkyně správce daně nepostupoval bez zbytečných průtahů, neboť například výzvu k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě, resp. platební výměr na pokutu za duben 2019 zaslal žalobkyni téměř po 3 letech spolu s dalšími 22 výzvami, resp. platebními výměry. Žalobkyně dále citovala odbornou literaturu, podle níž je nutné průtahy v řízení přičítat k tíži správce daně. Žalobkyně uznala, že se v jejím případě nejednalo o průtahy v pravém slova smyslu. I přesto je nutné její případ zahrnout pod princip hospodárnosti, neboť podle odborné literatury jsou průtahy širším pojmem zahrnujícím mimo klasickou nečinnost správního orgánu také jeho neúčelnou činnost. Podle názoru žalobkyně postupoval správce daně v rozporu principem hospodárnosti tím, že jako osoba odpovědná za průběh řízení v jeden den vyzval žalobkyni k podání celkem 23 kontrolních hlášení v náhradní lhůtě za období v délce téměř 3 let. Žalovaný tento postup správce daně potvrdil vydáním napadeného rozhodnutí. Žalobkyně dále upozornila na to, že podle § 7 odst. 2 daňového řádu má správce daně postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Správce daně v rozporu s tímto ustanovením vydal celkem 23 platebních výměrů na pokuty za nepodání kontrolních hlášení ve lhůtě stanovené výzvou v souhrnné výši 1 150 000 Kč, čímž žalobkyni vznikly zbytečné náklady. Žalobkyně dále uvedla, že celková výše pokut je pro ni s ohledem na skutečnost, že podniká v pandemii COVID-19 zasaženém odvětví gastronomie, likvidační.
4. Žalobkyně dále namítala, že kromě porušení principů hospodárnosti a proporcionality bylo v řízení postupováno v rozporu s právními předpisy. Citovala § 101e odst. 1 zákona o DPH, podle kterého plátce daně, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Žalobkyně dále citovala odbornou literaturu k § 101g zákona o DPH. Z uvedeného dovodila, že měla podat kontrolní hlášení do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, za který měla povinnost podat kontrolní hlášení, tedy do 25. dne v měsících květen 2019 až leden 2020 a duben a červenec až listopad 2020 a červen až listopad 2021.
5. Žalobkyně následně upozornila na § 101i odst. 2 a 3 zákona o DPH, které stanoví lhůty pro zánik povinnosti související s kontrolním hlášením. Žalobkyně považovala § 101i odst. 3 zákona o DPH za zcela stěžejní pro daný případ, avšak žalovaný se jeho aplikací v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval. Žalobkyně dále odkázala na odbornou literaturu k § 101i zákona o DPH. Z té vyplývá, že pokud správce daně vyzval plátce, který nepodal kontrolní hlášení v zákonný termín 25. 1. 2019 k jeho podání v náhradní lhůtě, uplyne lhůta pro uložení pokuty dne 25. 1. 2022, neboť k nesplnění povinnosti došlo poslední den, kdy měl plátce podat kontrolní hlášení. Z uvedeného žalobkyně dovodila, že obdobně dle § 101i odst. 3 zákona o DPH platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení ve lhůtě stanovené výzvou musí správce daně vydat do 6 měsíců ode dne porušení povinnosti, tj. od 25. dne toho měsíce, který následuje po měsíci, za který má plátce daně povinnost podat kontrolní hlášení. Pokud takto správce daně neučiní a platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení ve lhůtě stanovené výzvou nevydá nejpozději do 6 měsíců ode dne

Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

porušení povinnosti plátce daně, povinnost uhradit pokutu zaniká. Žalobkyně uvedla, že z těchto důvodů žalovaný postupoval v rozporu s platnou právní úpravou obsaženou v § 101i odst. 3 zákona o DPH.

6. Žalobkyně připomněla, že odstavec 3 byl do § 101i zákona o DPH doplněn novelou č. 80/2019 Sb., a to s účinností od 1. 4. 2019. V důvodové zprávě k novele je výslovně uvedeno, že jednou ze základních zásad správy daní je zásada rychlosti, podle níž má správce daně činit vše bez zbytečných průtahů. Podle názoru žalobkyně jednali správce daně a žalovaný v přímém rozporu s tímto pravidlem. Z důvodové zprávy k novele rovněž vyplývá, že z pohledu zásady rychlosti, zájmu na výchovném efektu vzniklé sankce, jakož i z pohledu právní jistoty daňových subjektů se zákonodárci jevilo jako vhodné do právní úpravy doplnit další lhůtu, která povede k faktickému zrychlení prvotního vydání rozhodnutí. Tímto způsobem lze omezit výskyt situace, kdy je po delším časovém úseku rozhodnuto o povinnosti platit několik pokut kumulativně. Žalovaný se podle názoru žalobkyně v napadeném rozhodnutí nezabýval naplněním preventivního, resp. výchovného charakteru pokut a popřel základní zásady daňového práva a záměr zákonodárce sledovaný novelou. Žalobkyně upozornila, že cílem novely bylo omezit situace podobné jejímu případu, kdy jí správce daně zaslal v jediný den celkem 23 výzev a následně 23 platebních výměrů. Tím žalovaný i správce daně zcela opomněli záměr zákonodárce k přijetí novely, neboť pozdním postupem správce daně vznikly žalobkyni vyšší náklady a postihly ji další negativní dopady.
7. Žalobkyně závěrem podané žaloby shrnula, že její povinnost zaplatit pokuty zanikla, neboť platební výměry nebyly vydány nejpozději do 6 měsíců od vzniku její povinnosti zaplatit pokuty, resp. do 6 měsíců ode dne porušení povinnosti. S ohledem na výše uvedené byla žalobkyně přesvědčena, že napadené rozhodnutí je nesprávné a nezákonné, neboť žalovaný nezohlednil porušení základních principů daňového práva a platnou právní úpravu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě. Nejprve v podrobnostech odkázal na spisový materiál a odůvodnění napadeného rozhodnutí a žádal, aby k tomu bylo přihlédnuto jako k součásti vyjádření k žalobě, neboť žalobní námitky jsou podrobněji rozpracované námitky odvolací.
9. Žalovaný dále upřesnil, že ačkoli žalobkyně opakovaně uváděla, že jí bylo uloženo 23 pokut v celkové výši 1 150 000 Kč, bylo ve skutečnosti napadeným rozhodnutím potvrzeno 22 platebních výměrů za nepodání kontrolního hlášení a celková částka uložených pokut odpovídala výši 1 100 000 Kč. Žalovaný dále poukázal na právní úpravu kontrolního hlášení k DPH dopadající na případ a uvedl, že nejprve bylo třeba posoudit, zda byly naplněny podmínky pro vznik povinnosti uhradit pokutu za nepodání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH a pokud byly, zda byl správce daně povinen uložit žalobkyni platebním výměrem pokutu ve výši 50 000 Kč. Žalovaný dále připomněl právní úpravu institutu prominutí pokuty podle § 101k zákona o DPH.
10. K namítanému porušení principu proporcionality žalovaný uvedl, že právní úprava kontrolních hlášení byla testu proporcionality podrobena Ústavním soudem v nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, přičemž v tomto testu obstála. Ústavní soud v tomto nálezu rovněž zamítl návrh na zrušení § 101h zákona o DPH a shledal právní úpravu stanovující pevné výše pokut za nepodání kontrolního hlášení ústavně konformní. Žalovaný rovněž nepřisvědčil námitce žalobkyně, že celková výše pokut je pro ni s ohledem na její předmět

Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

podnikání likvidační. Uvedl, že žalobkyně své povinnosti při správě daní neplnila dlouhodobě již od roku 2018, pandemie COVID-19 tedy neměla na její jednání podstatný vliv. Žalobkyně navíc svá tvrzení o likvidační výši pokut nikterak nedoložila. Žalovaný připomněl, že výše pokuty za nepodání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 zákona o DPH je stanovena v pevné výši, aniž by měl správce daně pravomoc ji moderovat. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018-27, s jehož závěry stran fixního stanovení pokuty se ztotožnil a doplnil, že k posouzení individuálních příčin, které vedly k nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení, slouží institut prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení, který žalobkyně využila a o prominutí vyměřených pokut požádala. O této žádosti rozhodne správce daně v samostatném řízení. Žalovaný s ohledem na výše uvedené považoval namítané porušení zásady proporcionality za bezpředmětné.

11. K namítanému porušení principu hospodárnosti žalovaný uvedl, že daňové právo je založeno na zásadě autoaplikace a žalobkyně si jako právnická osoba měla být vědoma svých zákonných povinností a tyto řádně a včas plnit. Nedostatky či liknavost na straně žalobkyně nelze přenášet na správce daně. Žalovaný zdůraznil, že postup správce daně byl předurčen již postupem žalobkyně, což žalobkyně ve své argumentaci účelově pomíjí. Postup správce daně byl přímým důsledkem soustavného porušování povinností při správě daní ze strany žalobkyně spočívajícího v nepodávání daňových přiznání již od roku 2018. Žalovaný zdůraznil, že správce daně mohl přistoupit k vydání výzev k podání kontrolních hlášení teprve poté, co se seznámil s obsahem daňových tvrzení žalobkyně, z nichž vyplynulo, že žalobkyně vykázala plnění, k nimž se váže povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c zákona o DPH. Žalovaný uvedl, že vydání téměř všech výzev k podání kontrolních hlášení v náhradní lhůtě v tentýž den nebylo výsledkem libovůle, liknavého přístupu či nečinnosti správce daně, nýbrž vyústěním předchozího protiprávního jednání žalobkyně. Žalovaný dále upozornil, že v napadeném rozhodnutí detailně popsal, jakým způsobem správce daně žalobkyni o porušování jejích povinností opakovaně informoval. Žalovaný se dále neztotožnil s názorem žalobkyně, že se napadená rozhodnutí týkají totožného skutku. V každém z platebních výměrů je totiž identifikován konkrétní skutek vztahující se ke konkrétnímu období, s nímž je spojeno porušení povinností žalobkyně při správě daní spočívající v nepodání kontrolního hlášení. Skutečnost, že žalobkyně porušovala svou povinnost podávat kontrolní hlášení opakovaně neznamená, že se jednalo o jeden skutek. Žalovaný pokračoval, že žalobkyně je coby měsíční plátce DPH povinna podávat každý měsíc daňová přiznání a v případě, že v těchto daňových přiznáních vykáže plnění, k nimž se váže povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c zákona o DPH, je povinna podat i kontrolní hlášení. Žalovaný shrnul, že žalobkyně nepodáním každého jednotlivého kontrolního hlášení porušila povinnost vztahující se k jinému období. Jednotlivé sankce pak byly stanoveny za nepodání každého jednotlivého kontrolního hlášení samostatně, jak ostatně předpokládá i zákon o DPH. Žalovaný zdůraznil, že správce daně bez zbytečného odkladu vyzýval žalobkyni k podávání daňových přiznání a neformálními způsoby upomínal. K vydání výzev k podání kontrolních hlášení mohl přistoupit až poté, co z podaných daňových přiznání zjistil, že kontrolní hlášení měla být podána. Domnělé průtahy tedy vznikly na straně žalobkyně a nelze je klást k tíži správce daně. Žalovaný dále uvedl, že podávání kontrolních hlášení je povinností pouze úzce vymezeného okruhu plátců DPH, které je potřeba z daňového hlediska považovat za osoby s jistou erudicí. Samotná kontrolní hlášení jsou základem kontroly plnění povinností na úseku daně z přidané hodnoty, a proto byly v souvislosti s neplněním povinností v této oblasti přijaty striktní sankce. Žalovaný dále uvedl, že ačkoli je u pokut za nepodání kontrolního hlášení

Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

přístupováno s pochopením k solitérním proviněním daňových subjektů, v případě žalobkyně nepodávání kontrolních hlášení přetrvávalo od roku 2018 a žalobkyni byl udělen status nespolehlivého plátce právě v souvislosti s nepodáváním daňových přiznání a kontrolních hlášení.

12. K námitce žalobkyně týkající se porušení zákona žalovaný uvedl, že je nutné odlišit otázku prekluzivní lhůty pro uložení pokuty podle § 101i odst. 2 zákona o DPH a otázku zániku povinnosti uhradit pokutu podle § 101i odst. 3 zákona o DPH. Žalovaný odkázal na Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství ze dne 30. 7. 2020, č. j. 47186/20/7700-10123-010450, k ukládání pokut za porušení povinností souvisejících s podáváním kontrolních hlášení (dále jen „metodický pokyn GFR“). Žalovaný pokračoval, že lhůta 6 měsíců se v případě pokuty uložené podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH ve výši 50 000 Kč, která byla žalobkyni uložena za 22 období, počítá od data, kdy marně uplynula náhradní lhůta pro podání kontrolního hlášení stanovená výzvou k podání kontrolního hlášení podle § 101g odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný dále shrnul, že výzvy k podání kontrolního hlášení ze dne 25. 11. 2021 byly žalobkyni doručeny dne 6. 12. 2021, lhůta pro podání kontrolních hlášení dle výzev uplynula dne 13. 12. 2021, přičemž platební výměry ze dne 27. 12. 2021 byly žalobkyni doručeny dne 5. 1. 2022. Výzva ze dne 6. 12. 2021 byla žalobkyni doručena dne 16. 12. 2021, lhůta pro podání kontrolního hlášení uplynula dne 21. 12. 2021 a platební výměr ze dne 27. 12. 2021 byl žalobkyni doručen dne 5. 1. 2022. Výzva k podání kontrolního hlášení ze dne 14. 12. 2021 byla žalobkyni doručena dne 27. 12. 2021 a platební výměr ze dne 22. 2. 2022 byl žalobkyni doručen dne 4. 3. 2022. Žalovaný uvedl, že v případě žalobkyně nedošlo k zániku povinnosti uhradit pokutu podle § 101i odst. 3 zákona o DPH a byly dodrženy i ostatní lhůty pro vydání platebních výměrů na pokutu za nepodání kontrolního hlášení. Žalovaný pro úplnost zdůraznil, že argumentace žalobkyně odvíjející se od lhůty pro podání kontrolního hlášení podle § 101e odst. 1 zákona o DPH je pro účely pokuty dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH irelevantní, neboť by měla význam pouze v případě pokut ukládaných podle § 101h odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH, kdy je za den porušení povinnosti považován den, kdy došlo k marnému uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení podle § 101e zákona o DPH. V případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH je za den porušení povinnosti považován den marného uplynutí náhradní lhůty pro podání kontrolního hlášení stanovené výzvou k podání kontrolního hlášení podle § 101g odst. 1 zákona o DPH.
13. Závěrem svého vyjádření žalovaný shrnul, že u žalobkyně byly naplněny podmínky pro vznik povinnosti uhradit za každé šetřené období pokutu dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, jelikož žalobkyně kontrolní hlášení za období duben až prosinec 2019, únor, březen a červen až říjen 2020 a květen až říjen 2021 nepodala ani v náhradních lhůtách stanovených ve výzvách. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem. Závěrem žalovaný navrhl soudu zamítnutí žaloby.

Posouzení věci soudem

14. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
15. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

16. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je zčásti důvodná.
17. Z obsahu předloženého správního spisu soud zjistil, že žalobkyně nepodala v zákonné lhůtě kontrolní hlášení za období dubna až prosince 2019, února, března a června až října 2020 a května až října 2021. Správce daně proto výzvami k podání kontrolního hlášení vyzval žalobkyni podle § 101g odst. 1 zákona o DPH k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě 5 dnů ode dne oznámení výzvy. Výzvy k podání kontrolních hlášení v náhradní lhůtě za období dubna 2019, května 2019, června 2019, července 2019, srpna 2019, září 2019, října 2019, listopadu 2019, prosince 2019, února 2020, března 2020, června 2020, července 2020, srpna 2020, září 2020, října 2020, května 2021, června 2021, července 2021 a srpna 2021 ze dne 25. 11. 2021 byly žalobkyni doručeny prostřednictvím datové schránky dne 5. 12. 2021, jak vyplývá z doručenek založených ve správním spise. Výzva k podání kontrolního hlášení za září 2021 ze dne 6. 12. 2021 byla žalobkyni doručena prostřednictvím datové schránky dne 16. 12. 2021. Výzva k podání kontrolního hlášení za říjen 2021 ze dne 14. 12. 2021 byla žalobkyni doručena prostřednictvím datové schránky dne 24. 12. 2021. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepodala předmětná kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě, vydal správce daně dne 27. 12. 2021 celkem 21 platebních výměrů a dne 22. 2. 2022 jeden platební výměr. Každým platebním výměrem byla žalobkyni v souladu s § 101h odst. 4 zákona o DPH ve spojení s § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH uložena pokuta za nepodání kontrolního hlášení ve výši 50 000 Kč. Žalobkyně podala dne 2. 2. 2022 odvolání proti platebním výměrům ze dne 27. 12. 2021 a dne 10. 3. 2022 odvolání proti platebnímu výměru ze dne 22. 2. 2022. V odvolání namítala totožně jako v žalobě porušení zásad proporcionality, hospodárnosti a nezohlednění § 101i odst. 3 zákona o DPH. Žalobkyně v odvoláních rovněž požádala o prominutí pokut. O odvoláních žalobkyně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
18. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, že její povinnost zaplatit pokuty za nepodání kontrolního hlášení zanikla, neboť platební výměry nebyly vydány ve lhůtě 6 měsíců ode dne porušení povinnosti ze strany žalobkyně.
19. Podle § 101e odst. 1 zákona o DPH platí, že plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.
20. Podle § 101g odst. 1 zákona o DPH platí, že nebylo-li podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy; i pokud plátcí povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla, sdělí tuto skutečnost v této lhůtě správci daně prostřednictvím kontrolního hlášení.
21. Podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH platí, že pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.

Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

22. Podle § 101i odst. 1 zákona o DPH platí, že plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením lze vyžadovat do uplynutí lhůty pro stanovení daně.
23. Podle § 101i odst. 2 zákona o DPH platí, že pokutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.
24. Podle § 101i odst. 3 zákona o DPH platí, že povinnost uhradit pokutu zaniká, pokud nebyl platební výměr, kterým je rozhodnuto o této povinnosti, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.
25. Podle § 101 odst. 2 věta první daňového řádu platí, že rozhodnutí je vydané okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení.
26. Pro posouzení otázky, zda byly platební výměry vydány po uplynutí zákonné lhůty 6 měsíců, je rozhodující určení okamžiku, kdy došlo k porušení povinnosti žalobkyně coby plátce daně. Žalobkyně považovala za den porušení povinnosti 25. den měsíce následujícího po měsíci, za který měla povinnost podat kontrolní hlášení. Naproti tomu žalovaný zdůrazňoval, že žalobkyni byla uložena pokuta podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, protože v souladu s metodickým pokynem GŘ lhůta 6 měsíců běžela až ode dne, kdy marně uplynula náhradní lhůta pro podání kontrolního hlášení stanovená výzvou podle § 101g odst. 1 zákona o DPH.
27. Dle názoru soudu je zásadní výklad výše zmíněného § 101i zákona o DPH, a to zejména ve vztahu k počátku běhu lhůty 6 měsíců, ve které je možno vydat platební výměr na pokutu. Zmíněná lhůta 6 měsíců byla zavedena do zákona o DPH v důsledku novelizace provedené zákonem č. 80/2019 Sb. s účinností od 1. 4. 2019. Důvodová zpráva ke zmíněné novelizaci § 101i odst. 3 zákona o DPH uvádí: *„Jednou ze základních zásad správy daní je zásada rychlosti. Dle této zásady má příslušný správce daně činit vše bez zbytečných průtahů. V případě daňových deliktů je navíc pro splnění jednoho z primárních účelů sankce, a sice účelu preventivního, resp. výchovného, třeba na dodržování této zásady klást zvýšený důraz. Pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením podle § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vznikají ze zákona a rozhodnout o povinnosti je platit lze nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí musí v dané lhůtě nabýt právní moci, je takto nastavená délka lhůty nezbytná. Z pohledu zásady rychlosti, zájmu na výchovném efektu vzniklé sankce, jakož i z pohledu právní jistoty daňových subjektů, se nicméně jeví jako vhodné do právní úpravy doplnit další lhůtu, která povede k faktickému zrychlení prvotního vydání rozhodnutí (tj. rozhodnutí nepravomocného). Tímto způsobem lze rovněž omezit výskyt situace, kdy je po delším časovém úseku rozhodnuto o povinnosti platit několik těchto pokut kumulativně (jedná se o pokuty vzniklé ze zákona, tj. jejich konstrukce neumožňuje správní uvážení, resp. souhrnné uložení jedné pokuty). Pozdním postupem správce daně (byť v mezích zákonné tříleté lhůty) by tedy mohly vzniknout vyšší náklady a další negativní dopady nejen daňovému subjektu (pokuta by nesplnila svou preventivní funkci do budoucna), ale i státu (negativní dopad na plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením, nutnost vedení více řízení o tomtéž deliktu atd.). Na základě výše uvedeného je třeba zajistit, aby byl správce daně zákonnou cestou nucen učinit první krok v řízení nejpozději do 6 měsíců od vzniku povinnosti zaplatit pokutu. V opačném případě povinnost platit pokutu zanikne. Tato úprava zároveň zvyšuje právní jistotu subjektu, jelikož po uplynutí předmětné lhůty nebude možno tento daňový delikt již sankcionovat. V případě, že správce daně platební výměr v dané lhůtě vydá, nedochází ke změně stávajícího stavu, neboť navržený odstavec 3 nemění tříletou lhůtu pro pravomocné rozhodnutí o povinnosti platit pokutu (tj. je zachován zejména dostatečný časový prostor pro případné odvolací řízení).“*

Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

28. Soud konstatuje, že z výše citované důvodové zprávy je zřejmé, že smyslem zavedení lhůty 6 měsíců pro vydání platebního výměru na pokutu byla právě realizace daňových zásad (rychlost, hospodárnost, proporcionalita a právní jistota). Výklad žalovaného (vyplývající z metodického pokynu GŘ), že v případě pokuty dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH počíná běžet lhůta 6 měsíců až v návaznosti na marné uplynutí náhradní lhůty k podání kontrolního hlášení, dle názoru soudu vůbec nereflektuje smysl zavedení lhůty 6 měsíců pro vydání platebního výměru, který vyplývá z citované důvodové zprávy. Při výkladu žalovaného totiž může být výzva stanovící náhradní lhůtu pro podání kontrolního hlášení vydána správcem daně prakticky kdykoli v průběhu lhůty 3 let pro uložení pokuty stanovené v § 101i odst. 2 zákona o DPH, přičemž závisí pouze na správci daně, kdy takovou výzvu vůči daňovému subjektu učiní. Navíc ze samotného textu § 101i zákona o DPH nevyplývá, že by porušení povinnosti zakládající běh lhůty 3 let (§ 101i odst. 2 zákona o DPH) mělo mít jiný význam než porušení povinnosti zakládající běh lhůty 6 měsíců (§ 101i odst. 3 zákona o DPH). Žalovaný však při svém výkladu v souladu s metodickým pokynem GŘ dovozuje, že lhůta 3 let běží ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti (nepodání kontrolního hlášení) bez ohledu na jiné úkony správce daně, např. výzvu obsahující náhradní lhůtu k podání kontrolního hlášení dle § 101g odst. 1 zákona o DPH. Naproti tomu u lhůty 6 měsíců žalovaný v souladu s metodickým pokynem GŘ dovozuje, že při pokutě dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH má pro počátek běhu lhůty význam nikoli porušení povinnosti podat kontrolní hlášení v řádné lhůtě, nýbrž až porušení povinnosti podat kontrolní hlášení v náhradní lhůtě. Pro takové rozlišování porušení povinností však dle názoru soudu není důvod ani opora v zákoně, byť si je soud vědom skutečnosti, že skutková podstata § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH je naplněna teprve v okamžiku, kdy plátcé daně nepodá kontrolní hlášení nejen ve stanovené lhůtě, ale ani v náhradní lhůtě stanovené výzvou podle § 101g odst. 1 zákona o DPH. Pokud by zákonodárce chtěl rozlišovat porušení povinností v odstavcích 2 a 3 ustanovení § 101i zákona o DPH, dalo by se očekávat, že takové rozlišení explicitně uvede ve zmíněném ustanovení. Žádné takové rozlišení porušení povinností v § 101i však uvedeno není, což dle přesvědčení soudu s přihlédnutím k obsahu výše citované důvodové zprávy je důsledkem toho, že zákonodárce neměl v úmyslu rozlišovat porušení povinností, jak to činí žalovaný a metodický pokyn GŘ, neboť při takovém rozlišování povinností by se ztrácel, resp. by byl velmi oslaben smysl zavedení lhůty 6 měsíců vyplývající z citované důvodové zprávy.
29. Dle názoru soudu je proto třeba i v případě pokuty uložené žalobkyni dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH považovat za den, ve kterém došlo k porušení povinnosti, poslední den řádné lhůty pro podání kontrolního hlášení dle § 101e odst. 1 zákona o DPH, tedy 25. den kalendářního měsíce následujícího po měsíci, za který mělo být podáno kontrolní hlášení. Z uvedeného plyne, že 16 platebních výměrů na pokutu (za nepodání kontrolního hlášení za duben, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec roku 2019, za únor, březen, červen, červenec, srpen, září a říjen roku 2020) bylo zjevně vydaných až po uplynutí lhůty 6 měsíců stanovené v § 101i odst. 3 zákona o DPH, jelikož všechny platební výměry byly vydány až dne 27. 12. 2021, tedy více než jeden rok po porušení povinnosti žalobkyně podat v řádné lhůtě kontrolní hlášení.
30. V případě platebního výměru na pokutu za nepodání kontrolního hlášení za květen 2021 soud konstatuje, že kontrolní hlášení za květen 2021 mělo být podáno do 25. dne následujícího měsíce, tedy do pátku 25. 6. 2021, což je den, ve kterém došlo k porušení povinnosti, jelikož nejpozději tento den byla žalobkyně povinna podat kontrolní hlášení, což neučinila, čímž porušila svou povinnost. Lhůta 6 měsíců běžela v souladu s § 101i odst. 3 zákona o DPH ode dne, kdy došlo k porušení povinnosti (25. 6. 2021), přičemž poslední Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

den lhůty připadl na sobotu 25. 12. 2021. Soud podotýká, že lhůta 6 měsíců je lhůtou zákonnou, jedná se o lhůtu hmotněprávní, kdy jejím uplynutím zaniká povinnost daňového subjektu uhradit pokutu. De facto se tak jedná o prekluzi daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56, uvedl, že „*pravidla upravená v § 33 daňového řádu se vztahují na procesní lhůty stanovené správcem daně (zavazují tedy osobu zúčastněnou na správě daní) [...] V tomto směru je zcela logické, že lhůtu ke splnění správcem daně uložené povinnosti (provedení úkonu) zákonodárce určil tak, aby osoba zúčastněná na správě daní, tedy ten, komu je povinnost uložena, nebyla zkrácena na svých právech. Proto se např. do běhu stanovené lhůty nepočítá den, kdy zpravidla písemnost obsahující výzvu povinná osoba převzala (§33 odst. 2), stejně tak se při posouzení splnění lhůty zohlední skutečnost, zda poslední den lhůty připadne na sobotu, neděli nebo svátek (§ 33 odst. 4).*“ Dále Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku dovodil, že počítání běhu lhůt v § 33 daňového řádu se nevztahuje na zákonné hmotněprávní (prekluzivní) lhůty, přičemž konstatoval, že „*zákonnou lhůtou je i lhůta, v níže je oprávněn správce daně daň stanovit, resp. vyměřit*“, a že „*lhůta pro stanovení daně, jakožto lhůta prekluzivní, toliko představuje časově ohraničený úsek, po který lze upravovat daňovou povinnost daňového subjektu.*“ Soud se ztotožňuje s citovaným judikátem, ze kterého je zřejmé, že poslední den lhůty 6 měsíců připadl skutečně na sobotu 25. 12. 2021, přičemž nedochází k posunu konce lhůty na pondělí 27. 12. 2021. Jelikož správce daně vydal platební výměr na pokutu za opožděné podání kontrolního hlášení za květen 2021 až dne 27. 12. 2021, byl tento platební výměr, obdobně jako 16 výše uvedených platebních výměrů, vydán až po uplynutí lhůty 6 měsíců stanovené v § 101i odst. 3 zákona o DPH.

31. Vydání 17 výše specifikovaných platebních výměrů bylo nezákonné. Jelikož žalovaný aproboval 17 nezákonně vydaných platebních výměrů, je i napadené rozhodnutí nezákonné v části, kterou bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno 17 platebních výměrů na pokutu (výroky I. až XVII. napadeného rozhodnutí). Soud proto v uvedené části napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil dle § 78 odst. 1 s. ř. s., a v tomto rozsahu vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. S ohledem na zásadu minimalizace zásahů soudu do rozhodnutí správních orgánů nepřistoupil soud ke zrušení 17 platebních výměrů na pokutu, jak se toho domáhala žalobkyně. Soud vycházel z toho, že žalovaný je podle § 78 odst. 5 vázán právním názorem soudu vysloveným výše v tomto rozsudku, a proto bude věci žalovaného, aby v dalším průběhu řízení postupoval v souladu s právním názorem soudu.
32. V případě zbylých 5 platebních výměrů na pokutu (za nepodání kontrolních hlášení za červen, červenec, srpen, září a říjen roku 2021) soud shledal, že tyto platební výměry byly vydány v zákonné lhůtě 6 měsíců, jak je specifikováno níže.
33. Čtyři platební výměry na pokutu za nepodání kontrolních hlášení za červen, červenec, srpen a září roku 2021 byly vydány správcem daně dne 27. 12. 2021 (stejně jako platební výměr za květen 2021) a téhož dne zaslány žalobkyni do datové schránky. Jelikož soud výše dovodil, že platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení za květen 2021 byl vydán správcem daně opožděně dva dny po uplynutí lhůty 6 měsíců, tak pochopitelně v případě výše uvedených čtyř období, která jsou „mladší“ než květen 2021, byly platební výměry vydány včas před uplynutím lhůty 6 měsíců. Obdobně pak poslední platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení za říjen 2021 byl vydán žalovaným dne 22. 2. 2022, tedy zjevně před uplynutím lhůty 6 měsíců, která počala běžet dne 26. 11. 2021, což je následující den po dni, ve kterém došlo k porušení povinnosti žalobkyně podat kontrolní hlášení.

Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

34. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že v řízení došlo k porušení základních principů daňového řízení, konkrétně principu proporcionality a hospodárnosti. Porušení těchto zásad žalobkyně spatřovala v tom, že správce daně nepostupoval v řízení bez zbytečných průtahů a zvolil prostředky, které ji maximálně zatížily. Je zřejmé, že žalobní námitky vycházely z toho, že bylo vydáno v jediný den (27. 12. 2021) 21 platebních výměrů na pokutu. Již výše však soud dovodil, že 17 z těchto platebních výměrů bylo nezákonných, protože byly vydány po uplynutí lhůty 6 měsíců dle § 101i odst. 3 zákona o DPH. Dle názoru soudu žalobkyní namítané principy daňové řízení byly promítnuty do právní úpravy mimo jiné právě zavedením lhůty 6 měsíců pro vydání prvostupňového rozhodnutí na pokutu. Soud proto zvažoval, zda naznačená právní úprava dostatečně zohledňuje žalobkyní zmiňované principy daňové správy, přičemž soud vycházel z toho, že s ohledem na již výše konstatovanou nezákonnost 17 platebních výměrů na pokutu je třeba posuzovat situaci již jen ohledně 5 platebních výměrů, u kterých soud shledal, že byly vydány v zákonné lhůtě 6 měsíců.
35. Právní úpravou kontrolních hlášení se podrobně zabýval Ústavní soud, a to ve svém nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15. Ústavní soud podrobil institut kontrolního hlášení testu proporcionality. K samotné povaze kontrolního hlášení uvedl, že se jedná o jeden z druhů daňového tvrzení, které se od jiných daňových tvrzení týkajících se DPH liší některými specifiky, například periodicitou hlášení podle § 101e zákona o DPH a rozsahem požadovaných údajů podle § 101d téhož zákona. Ústavní soud dále upozornil na důvodovou zprávu k zákonu č. 360/2014 Sb., podle níž kontrolní hlášení představuje soubor požadavků na existenci údajů vztahujících se k daňové povinnosti, a to z důvodu zlepšení výběru daní, omezení daňových podvodů u DPH a posílení postavení poctivých daňových subjektů. Ústavní soud se rovněž vyslovil k výši pokut za naplnění jednotlivých skutkových podstat podle § 101h odst. 1 písm. a) až d) zákona o DPH. Tyto pokuty jsou stanoveny absolutními částkami, od nichž se správce daně nemá pravomoc odchýlit. Správce daně tedy nedisponuje při rozhodování o uložení pokuty diskrečním oprávněním, které by mu umožňovalo zohlednit okolnosti vedoucí k opožděnému podání kontrolního hlášení, např. přihlížet ke špatné hospodářské situaci, na základě kterých by se mohl od výše pokuty stanovené v § 101h DPH odchýlit, pokutu stanovenou fixní částkou uložit v odlišné výši nebo dokonce od jejího uložení upustit. Správce daně musí pokutu uložit vždy, je-li naplněna skutková podstata daného deliktu; a až v případném řízení o prominutí uložené pokuty dle § 101k zákona o DPH může správce daně její výši modifikovat ve vazbě na konkrétní okolnosti posuzovaného případu a pokutu zčásti nebo zcela prominout. Ústavní soud shledal právní úpravu kontrolních hlášení ústavně konformní a tato v testu proporcionality obstála.
36. K výši pokut za nepodání kontrolního hlášení se rovněž obsáhle vyjádřila judikatura Nejvyššího správního soudu. Z té vyplývá, že absence správního uvážení v řízení o povinnosti k úhradě některé z pokut podle § 101h odst. 1 zákona o DPH vyplývá přímo z právní úpravy a je stanovena fixně. Nejvyšší správní soud shodně s výše uvedeným závěrem Ústavního soudu vyslovil, že právní úprava neumožňuje správci daně správní uvážení, a to ani z hlediska posuzování odpovědnosti za správní delikt, ani z hlediska výše ukládané pokuty, neboť částky pokut za naplnění jednotlivých skutkových podstat platebních deliktů jsou zákonem stanoveny absolutními částkami 1 000 Kč, 10 000 Kč, 30 000 Kč a 50 000 Kč. Správce daně tedy nedisponuje při rozhodování o povinnosti platit pokutu diskrečním oprávněním, které by mu umožňovalo zohlednit okolnosti vedoucí k opožděnému podání kontrolního hlášení. Musí proto pokutu uložit vždy, je-li naplněna příslušná skutková podstata některého z deliktů dle § 101h odst. 1 ZDPH. Fixní částkou stanovená pokuta nemůže být nikdy uložena ve výši zjevně nepřiměřené. Nejvyšší správní soud uvedl, Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

že nepřiměřenou by mohla být pouze pokuta převyšující zákonem předepsanou částku. Nejvyšší správní soud uvedl, že namísto prokazování viny daňové orgány v případě ukládání pokut dle § 101h odst. 1 zákona o DPH prokazují naplnění předpokladů, s nimiž zákon spojuje vznik povinnosti uhradit pokutu. Jsou-li tyto zákonné předpoklady naplněny, vzniká pokuta ex lege a platební výměr vydaný správcem daně má povahu deklaratorního rozhodnutí, jímž se plátcí daně „pouze“ oznamuje povinnost pokutu (vzniklou ze zákona) uhradit (srov. viz například rozsudky ze dne 10. 5. 2022, č. j. 6 Afs 51/2021-61, a ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020-32).

37. Soud má za to, že principy proporcionality, hospodárnosti, rychlosti a právní jistoty jsou v dostatečném rozsahu zohledněny v platné právní úpravě (§ 101i zákona o DPH), kdy platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení musí správce daně vydat v prvním stupni nejpozději do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti podat kontrolní hlášení, jak soud podrobně vyložil výše. Při soudem popsáném výkladu § 101i odst. 3 zákona o DPH je prakticky vyloučena situace, která se stala žalobkyni, že jí byly současně uloženy 21 platebními výměry pokuty za jednotlivá měsíční období, za která včas nepodala kontrolní hlášení. Při zákonné lhůtě 6 měsíců pro vydání platebního výměru je zřejmé, že situace, která se stala žalobkyni, že jí byly uloženo 17 pokut platebními výměry vydanými po uplynutí lhůty 6 měsíců, nemůže při zákonném postupu nastat. V zásadě tak může dojít ke kumulaci pouze několika pokut, k čemuž soud připomíná, že § 7 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně konat úkony pro různá řízení společně. I podle ustálené judikatury soudů ve správním soudnictví je možné spojování věcí ohledně několika různých zdaňovacích období v případech týkajících se jednoho daňového subjektu ve skutkově i právně shodných věcech. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002-53, vyslovil názor, že jedním rozhodnutím lze vyměřit daň za několik zdaňovacích období, pokud je rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných a jednotlivé výroky splňují požadavky zákona. Pokud je tedy možné jedním rozhodnutím rozhodovat o více zdaňovacích obdobích, je podle názoru soudu možné zaslat rozhodnutí za více zdaňovacích období najednou. V takovém postupu nelze spatřovat zkrácení práv plátce daně.
38. Soud dále připomíná, že účelem správy daní je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Správce daně podle názoru soudu postupoval ve smyslu tohoto ustanovení. Rozhodnutím ze dne 20. 2. 2019, č. j. 339971/19/2504-50523-506749, byla žalobkyně prohlášena nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty, neboť nepodala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za září 2018, říjen 2018 a listopad 2018. Žalobkyně tedy soustavně porušovala povinnosti při správě daní nepodáváním daňových přiznání již od roku 2018. Ze správního spisu je rovněž zřejmé, že žalobkyně se správcem daně telefonicky komunikovala a byla opakovaně formálně i neformálně vyzývána k podání daňového přiznání. Jednatel žalobkyně se navíc u správce daně dne 8. 9. 2021 osobně domáhal zjištění informace, jakým způsobem lze zrušit status nespolehlivého plátce daně. Z výše uvedeného je podle názoru soudu dostatečně zřejmé, že žalobkyně si byla svých povinností a jejich porušování dostatečně vědoma. Postup správce daně pro ni tedy nemohl být nepředvídatelný, a tedy ve vztahu k ní nepřiměřený. Pokuty uložené 5 platebními výměry pro ni nemohly být překvapením. Žalovanému lze dát za pravdu, že teprve v okamžiku, kdy žalobkyně podala daňová přiznání, mohl správce daně přistoupit k vydání výzev k podání kontrolního hlášení, neboť teprve z daňových přiznání mohl zjistit, že žalobkyně měla povinnost kontrolní hlášení podat. Povinnost podat kontrolní hlášení není automatická, nýbrž je vázána na splnění zákonem stanovených předpokladů uvedených v § 101c zákona o DPH. Soud v postupu správce daně nespatřuje Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

průtahy zaviněné postupem správce daně. Správce daně nepochybil, když žalobkyni zaslal větší počet výzev k podání kontrolního hlášení, resp. platebních výměrů najednou, neboť jeho postup byl odůvodněný.

39. V případě výše zmíněných 5 platebních výměrů postupovali správce daně a žalovaný podle názoru soudu v souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), zásadou poučovací (§ 6 odst. 3 daňového řádu) a zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Námitka žalobkyně, že v řízení došlo k porušení principů hospodárnosti a proporcionality, tedy není důvodná.
40. Rovněž se soud neztotožnil s argumentací žalobkyně, že výše pokut stanovená jednotlivými platebními výměry pro ni byla v souhrnu likvidační i s ohledem na její podnikání v pandemii COVID-19 zasaženém odvětví gastronomie. Výše uvedené judikatorní závěry podle názoru soudu dostatečně objasnily, že výše pokuty uložená za nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě podle § 101h zákona o DPH je pevně stanovena a správce daně při jejím ukládání nemůže využít správní uvážení. Podmínky pro její uložení byly v případě 5 výše zmíněných platebních výměrů splněny. Žalobkyně svou námitku zjevně vztahovala k celkové částce pokut ve výši 1 100 000 Kč, avšak soud shledal zákonnými pouze pokuty v celkové výši 250 000 Kč (5 platebních výměrů po 50 000 Kč). Na podporu svých tvrzení žalobkyně k opakovanému návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě předložila účetní závěrku za rok 2021 včetně přílohy účetní závěrky ve zkráceném rozsahu, přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2021 včetně rozvahy a výkazu zisků a ztrát ke dni 31. 12. 2021 a opis elektronického potvrzení podání zmíněného přiznání. Žalobkyně však neuvedla a nedoložila aktuální zůstatky na svých bankovních účtech, případně další relevantní skutečnosti. Z přednesených tvrzení a z předložených dokladů tudíž nevyplývá dostatek informací potřebných k tomu, aby mohl soud posoudit možný dopad napadeného rozhodnutí do majetkové sféry žalobkyně. Skutečnost, že za rok 2021 žalobkyně vykázala ztrátu ve výši 258 000 Kč, nic nevypovídá o tom, jaké jsou finanční zůstatky jejích bankovních účtů a jakým likvidním majetkem aktuálně disponuje, tj. zda je schopna uhradit pokuty pravomocně stanovené napadeným rozhodnutím, či nikoli. Předložené doklady proto nelze považovat za podklady, kterými by se daly hodnověrně ověřit žalobkyní tvrzené skutečnosti. Žalobkyně ani neuvedla, zda a s jakým výsledkem využila možnosti stanovené daňovým řádem, konkrétně žádost o posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky. Námitka žalobkyně, že pro ni je výše pokuty likvidační s ohledem na to, že podniká v gastronomii, tedy není důvodná.
41. S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že ve vztahu k 5 platebním výměrům na pokutu (za nepodání kontrolních hlášení za červen, červenec, srpen, září a říjen roku 2021) je žaloba nedůvodná, a proto soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zčásti zamítl, a to ve vztahu k výrokům XVIII. až XXII. napadeného rozhodnutí, kterými žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil 5 výše zmíněných platebních výměrů.
42. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., dle 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*“
43. V posuzované věci byla převážně úspěšná žalobkyně, jelikož soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného v části, kterou bylo potvrzeno 17 platebních výměrů na pokutu ve výši 50 000 Kč, zatímco zamítl žalobu pouze ve vztahu k části napadeného rozhodnutí vztahující se k 5 platebním výměrům na pokutu ve výši 50 000 Kč. Z matematického

Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

výpočtu, ať už je počítáno dle finančních částek nebo počtu platebních výměrů, je zřejmé, že úspěch žalobkyně představuje 77,27 % předmětu řízení (zrušení napadeného rozhodnutí ve vztahu k 17 platebním výměrům z celkových 22 platebních výměrů). Soud proto přiznal žalobkyni poměrnou část nákladů řízení, a to v rozsahu 77,27 % jejích nákladů řízení.

44. Soud shledal, že žalobkyně účelně vynaložila náklady řízení ve výši 11 228 Kč. Tato částka se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva úkony právní služby advokáta žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) AT; podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d) AT], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT] a z částky 1 428 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Soud nepovažuje za účelně vynaložené náklady žalobkyně na dva soudní poplatky po 1 000 Kč za dva návrhy na přiznání odkladného účinku žalobě ani s tím související náklady právního zastoupení, jelikož s uvedenými návrhy nebyla žalobkyně úspěšná. Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 8 676 Kč (77,27 % z částky 11 228 Kč).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 5. února 2024

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G.Z.

