



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **V. B., X**
zastoupeného Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem,
Rokycanova 1929, 356 01 Sokolov,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31, 602
00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2021, č.j. 26255/21/5100-41455-711324,
takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2021, č.j. 26255/21/5100-41455-711324, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 18 065 Kč, k rukám zástupce žalobce Ing. Ladislava Kubici, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 13. 9. 2021, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2021, č.j. 26255/21/5100-

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

41455-711324 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 1. 2021, č.j. 1028487/20/2407-50521-404770 (dále jen „platební výměr“). Platebním výměrem byla žalobci uložena podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“), pokuta ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení k dani z přidané hodnoty za období 1. 9. 2020 až 14. 9. 2020 ani v náhradní lhůtě. Žalobce se žalobou domáhal též zrušení platebního výměru.

2. Následky za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením jsou mimo jiné upraveny zákonem o dani z přidané hodnoty. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.
3. Žalovaný v průběhu soudního řízení podáním ze dne 19. 6. 2023 oznámil soudu svůj záměr uspokojit žalobce ve smyslu § 124 daňového řádu za použití § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“ nebo „soudní řád správní“), změnou napadeného rozhodnutí, která by spočívala v zohlednění nové právní úpravy příznivější pro pachatele deliktu. Z toho důvodu navrhl, aby předseda senátu stanovil přiměřenou lhůtu k vydání takového rozhodnutí.
4. Usnesením soudu ze dne 20. 6. 2023, č.j. 77 Af 16/2021-40, byla žalovanému stanovena lhůta do 31. 7. 2023 k vydání nového rozhodnutí ve věci dle § 62 odst. 1 s. ř. s. a oznámení tohoto rozhodnutí žalobci a soudu.
5. Dne 20. 7. 2023 žalovaný soudu doručil své rozhodnutí ze dne 4. 7. 2023, č.j. 22741/23/5100-41455-711324 (dále jen „nové rozhodnutí“), kterým hodlal žalobce uspokojit. Změna rozhodnutí spočívala ve snížení uložené pokuty z 50 000 Kč na 25 000 Kč v souladu s § 101h odst. 1 písm. d) a § 101h odst. 2 písm. a) zákona o DPH.
6. Usnesením soudu ze dne 28. 7. 2023, č.j. 77 Af 16/2021-55, byl žalobce soudem vyzván, aby se ve stanovené lhůtě 2 týdnů od doručení usnesení vyjádřil k tomu, zda je postupem žalovaného (= vydáním nového rozhodnutí) uspokojen. Žalobce v soudem stanovené lhůtě (a ani později) nikterak nereagoval.
7. Z tohoto důvodu a rovněž proto, že ze všech okolností případu nebylo zřejmé, že k uspokojení žalobce došlo (§ 62 odst. 4 věta druhá *a contrario* s. ř. s.) soud nemohl postupovat podle § 62 odst. 4 s. ř. s. a řízení o žalobě zastavit. Pokračoval proto v řízení, jehož předmětem přezkumu bylo původní žalobou napadené rozhodnutí.

[III] Žaloba

8. Žalobce uvedl, že mu byl správcem daně uložen trest (pokuta) za neodevzdání kontrolního hlášení na výzvu správce daně. Žalobce měl za to, že udělení pokuty a napadené rozhodnutí je nezákonné.
9. Žalobce snížil v průběhu roku 2020 své ekonomické aktivity do té míry, že splnil podmínky pro ukončení plátcovství DPH a požádal o zrušení registrace. Již několik měsíců před koncem registrace k DPH měl nulové tržby, které by případně vstupovaly do plnění k dani z přidané hodnoty, neměl ani žádné nákupy, které by uplatňoval jako přijatá zdanitelná plnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

10. Dle díkce § 101c zákona o DPH je definován striktní výčet situací, kdy je plátce povinen podat kontrolní hlášení. Zákon nestanoví žádnou jinou okolnost, kdy musí plátce daně z přidané hodnoty plnit povinnosti ke kontrolnímu hlášení. Navíc, forma a způsob stanovení náležitostí elektronického kontrolního hlášení není dána ústavně konformním způsobem. V daném případě došlo k situaci, kdy někdo, kdo neobdržel žádný doklad o plnění žalobce při ekonomické činnosti (zřejmě vinou administrativní chyby), vykázal v kontrolním hlášení přijaté plnění od žalobce.
11. Ačkoliv žalobce předložil daňové tvrzení, kterým deklaroval zcela nulové plnění na výstupu, na základě chyby třetí osoby byl žalovaným vyzván k předložení kontrolního hlášení. V napadeném rozhodnutí se žalovaný obšírně zabývá tím, jaké prostředky měl žalobce použít k reakci na tuto výzvu, odkazuje na informace z internetu a pokyny. Žalobce však byl toho názoru, že tato sdělení nemohou ukládat povinnosti v právním státě, protože nemají oporu ve vydaných zákonech. Interní informace žalovaného, byť i snadno dostupné pro zvědavého člověka někde na internetu, nemohou zakládat vymahatelné povinnosti na úrovni zákona.
12. Ačkoliv je v konečném důsledku žalovanému zřejmé, že ze strany žalobce nedošlo k žádnému plnění a třetí osoba svou chybu v následném kontrolním hlášení opravila, vystavil žalobci rozhodnutí o udělení pokuty v maximální výši 50 tisíc korun s odkazem na § 101h zákona o dani z přidané hodnoty.
13. Dle žalobce však k takovému jednání nebyl žalovaný zákonem zmocněn, protože povinnost podat kontrolní hlášení na základě zákona, a nikoliv jen smyšlenek žalovaného, neměl.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

14. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 18. 10. 2021, v němž nejprve popsal dosavadní průběh řízení a rekapituloval žalobní námitky. K nim pak uvedl, že žalobní námitky jsou *de facto* ve shodě s námitkami odvolacími, a proto žalovaný odkázal na jejich vypořádání v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
15. Stran nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaný považoval za vhodné uvodit, že smyslem a účelem kontrolního hlášení, které je speciálním daňovým tvrzením, je umožnit správcům daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí daně a ve spojení s dalšími údaji včas analyzovat a identifikovat riziková spojení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky. Umožňuje tedy zaměřovat kontrolní činnost správců daně na ty články spojení, které neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou jiný článek spojení neodvedl. Za tím účelem jsou data vykázaná plátcí daně v kontrolních hlášeních navzájem porovnávána a spojována formou „párování“.
16. Stran tvrzení, že žalobce neměl povinnost podat kontrolní hlášení za předmětné období, žalovaný uvedl, že správce daně porovnáním údajů dodavatelsko-odběratelských transakcí vykázaných v kontrolním hlášení za předmětné období jiného plátce daně zaznamenal přijatá zdanitelná plnění od žalobce, aniž by však tato plnění byla zároveň vykázaná i žalobcem, resp. správce daně nedisponoval kontrolním hlášením žalobce za předmětné období. Na základě této skutečnosti, bez ohledu na to, u kterého z těchto plátců daně vzniklo pochybení, byl správce daně oprávněn (a tedy i povinen) vydat výzvu k podání kontrolního hlášení. V ní konkretizoval údaje o přijatých zdanitelných plněních od žalobce a zároveň i žalobci nastínil, jak povinností plynoucím z výzvy dostat, příp. jaké sankce za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením mohou být uloženy. Za této situace byl

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

žalobce na výzvu k podání kontrolního hlášení vydanou dle § 101g odst. 1 zákona o DPH povinen ve stanovené lhůtě zareagovat za všech okolností (blíže viz bod [23] napadeného rozhodnutí).

17. Žalovaný v této souvislosti odkázal též na důvodovou zprávu k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon o DPH a další související zákony, kde se mj. uvádí: „V případě, že vyvstanou ze strany správce daně pochybnosti o správnosti nebo úplnosti údajů uvedených v kontrolním hlášení (nebo následném kontrolním hlášení), může správce daně vyzvat plátce, aby tyto nedostatky napravil.

Plátce daně musí podat následné kontrolní hlášení, ve kterém doplní nebo změní vytykané údaje. V případě, že se plátce domnívá, že uvedené údaje jsou správné a úplné, pouze je potvrdí (taktéž prostřednictvím následného kontrolního hlášení). Tato situace může typicky nastat v případě, kdy po křížové kontrole uváděných údajů správce daně odhalí nesrovnalosti mezi údaji uváděnými o stejném plnění dvěma plátcí. Jelikož správce daně zpravidla nedokáže a priori říci, který plátce uvedl údaje nesprávně, měl by zahájit postup k odstranění pochybností podle odstavce 2 vůči oběma. V zásadě však lze předpokládat, že jeden z plátců uvedl údaje správně a druhý chybně (odhlédneme-li od možnosti, že se spletli oba). Pak stačí, když ten, který uvedl údaje v kontrolním hlášení správně, pouze tyto údaje potvrdí prostřednictvím následného kontrolního hlášení, jehož znění bude stejné jako znění původního kontrolního hlášení, a druhý z plátců pak údaje doplní nebo změní v následném kontrolním hlášení. K této odezvě ze strany plátce daně musí dojít v zákonem stanovené lhůtě 5 dní. Po marném uplynutí této lhůty 5 dní správce daně plátce znovu nevyzývá k podání následného kontrolního hlášení, ale rovnou lze případně uplatnit sankce uvedené v ustanovení § 101h odst. 1 písm. c). Takováto konstrukce odpovídá zásadě rychlosti a procesní ekonomie. Bylo by velice administrativně i časově náročné, kdyby po nepodání následného kontrolního hlášení musel správce daně plátce znovu vyzývat ke splnění téže povinnosti dle § 101g odst. 1. Kromě toho, že plátce by měl dbát na včasnou reakci, je potřeba, aby zároveň dostatečně vyhověl výzvě správce daně k odstranění pochybností. V případě, že tyto nebudou dostatečně rozptýleny, správce daně uloží sankci podle § 101h odst. 2.

Forma reakce prostřednictvím následného kontrolního hlášení, tj. vyplněného elektronického formuláře, umožňuje správcům daně, aby dostal odpovídající správné a úplné údaje rychle a vhodným způsobem.“

18. Dále žalovaný odkázal na § 135 odst. 1 daňového řádu (ve spojení s § 1 odst. 3 daňového řádu), z něhož plyne, že podat řádné daňové tvrzení je povinen každý daňový subjekt, kterému to ukládá zákon, nebo který je k tomu správcem daně vyzván, přičemž kontrolní hlášení za takové daňové tvrzení považováno je (odkaz na nálezh Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016). Zcela stranou tak zůstává žalobcovo tvrzení, že dle § 101c zákona o DPH neměl povinnost podat za předmětné období kontrolní hlášení, neboť v daném případě bylo povinností žalobce na výzvu k podání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě reagovat, a to jedním ze způsobů v ní uvedeným (viz bod [23] napadeného rozhodnutí), tj. tedy např. i tak, že „nemám povinnost podat kontrolní hlášení“, což však žalobce neučinil. S ohledem na výše uvedené je taktéž irelevantní tvrzení, že žalobce v průběhu roku 2020 snížil svoje ekonomické aktivity a vykazoval nulové tržby i nákupy.
19. Co se týče námitky, že správce daně nebyl oprávněn vydat platební výměr v maximální možné výši, žalovaný uvedl, že je-li naplněna některá z podmínek § 101h odst. 1 ZDPH, vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu v zákonem stanovené výši, přičemž o této skutečnosti vydá správce daně rozhodnutí deklaratorní povahy. To znamená, že tímto rozhodnutím pouze vyrozumívá daňový subjekt (zde žalobce) o daném stavu, který nastal

ze zákona. Tento typ rozhodnutí není založen na uvážení správce daně, jelikož mu právní úprava neponechává žádný prostor pro individuální posouzení a zohlednění okolností na straně daňového subjektu. Správce daně tedy nemůže na základě svého správního uvážení určit výši pokuty, neboť předmětné ustanovení zákona o DPH stanoví přesně její výši, která je určena prostřednictvím absolutní částky (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, č.j. 1 Afs 206/2018-27).

20. Žalovaný nepovažoval žádnou žalobní námitku za důvodnou, trval na správnosti svého postupu i napadeného rozhodnutí, a proto navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

[IV] Posouzení věci soudem

21. Řízení ve správním soudnictví je upraveno soudním řádem správním.
22. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
23. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
24. Při jednání před soudem dne 24. 1. 2024 setrvali účastníci řízení na svých dosavadních argumentech. Žalobce setrval na názoru, že pokuta, byť následně uložená v poloviční výši (= rozhodnutím ze dne 4. 7. 2023, č.j. 22741/23/5100-41455-711324), je uložena nezákonně. Žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2023 ve věci sp. zn. 2 Afs 395/2020, podle něhož „*pokyn GFŘ-D-24 není pro stanovení struktury podání kontrolního hlášení k dani z přidané hodnoty ve vztahu k plátcům právně závazný*“. Rozsudek v dalším obsahu definuje, že uložit povinnosti mimo rámec právního řádu nelze, a nelze tak subjekty zavázat k jejich plnění a vyvozovat z nesplnění sankční postih. Pokud se poplatník přesto pokusí postupovat v intencích zmiňovaných webových služeb, pak zjistí, že vyplnit kontrolní hlášení bez položek nejde, aplikace hlásí chyby, že nebylo nic vyplněno. Požadavek na prázdný formulář je tedy, kromě úplné iracionality, nesplnitelný i z technických důvodů, které nastavuje sám žalovaný. Žalobce tedy navrhl, aby žalobě bylo vyhověno.
25. Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
26. Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH uložena pokuta ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení k dani z přidané hodnoty za období 1. 9. 2020 až 14. 9. 2020 ani v náhradní lhůtě.
27. Správce daně, na základě porovnání dodavatelsko-odběratelských vztahů jiného plátce daně za období od 1. 9. 2020 do 14. 9. 2020 (v oddílu B. 2. byl uveden záznam o přijatých plněních od žalobce), vydal dne 10. 11. 2020 výzvu č.j. 938841/20/2407-50521-404770 k podání kontrolního hlášení za období od 1. 9. 2020 do 14. 9. 2020 v náhradní lhůtě do 5 dnů ode dne oznámení této výzvy. Výzva byla žalobci doručena prostřednictvím jeho zmocněnce v daňovém řízení Ing. Kloudy dne 5. 12. 2020. Žalobce na výzvu nereagoval. Pro úplnost soud připomíná, že správce daně vydal rovněž výzvu k podání daňového přiznání (za daně období), které žalobce vyhověl (zaevidováno pod č.j. 977107/20).
28. Podle § 101c zákona o DPH účinného v době vydání výzvy platilo: „*Plátce je povinen podat kontrolní hlášení, pokud a) uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal přede dnem uskutečnění takového plnění úplaty, ze které vznikla povinnost přiznat daň, b) ze zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, které přijal, nebo z úplaty, kterou přede dnem uskutečnění takového plnění poskytl, 1. vznikla tomuto plátcovi povinnost přiznat daň podle § 108*

odst. 2, 3 nebo § 108 odst. 4 písm. a) nebo 2. uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, c) ve zvláštním režimu pro investiční zlato 1. přijal zprostředkovatelskou službu, u které byla uplatněna daň podle § 92 odst. 5, 2. uskutečnil dodání investičního zlata osvobozené od daně, u kterého má nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c), nebo 3. investiční zlato vyrobil nebo zlato přeměnil na investiční zlato podle § 92 odst. 7.“

29. Podle § 101g odst. 1 zákona o DPH účinného v době vydání výzvy platilo: „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.“
30. Podle § 101g odst. 1 zákona o DPH účinného od 1. 1. 2023 (od účinnosti novely provedené zákonem č. 366/2022 Sb.) platí: „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.“
31. Je zřejmé, že k datu 1. 1. 2023 došlo k upřesnění povinnosti podat kontrolní hlášení pro případ, že plátcí tato povinnost podle § 101c zákona o DPH nevznikla. Nicméně, soud je toho názoru, že žalobce (plátce) měl v takovém případě onu povinnost i podle zákona o DPH účinného v době vydání výzvy.
32. Předně, podle § 135 odst. 1 daňového řádu je „řádné daňové tvrzení povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.“ Není pochyb o tom, že uvedeným ustanovením zmiňované daňové tvrzení je mj. i kontrolní hlášení, a tak žalobci plynula povinnost vyhovět výzvě správce daně již podle § 135 odst. 1 daňového řádu.
33. Dále, z důvodové zprávy k zákonu č. 366/2022 Sb. se podává následující (zvýraznění provedl krajský soud):

„1.1.2. Kontrolní hlášení

Předně je nutné uvést, že kontrolní hlášení bylo zavedeno jako nástroj boje s daňovými úniky, který správci daně umožňuje rychlý přístup k údajům týkajícím se daně z přidané hodnoty a křížovou kontrolu získaných údajů s daňovým přiznáním. Jako takový se tento nástroj osvědčil.

a) Úprava způsobu reakce na výzvu k podání kontrolního hlášení

V § 101g odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je stanoveno, že pokud nebylo podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě od oznámení této výzvy. **Zákon o dani z přidané hodnoty však nestanoví konkrétní formu reakce plátce v případě, kdy povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c zákona o dani z přidané hodnoty nevznikla.**

Od počátku zavedení institutu kontrolního hlášení většina plátců využívá uživatelsky přívětivou a zejména rychlou možnost reakce skrze elektronický formulář kontrolního hlášení. Méně než 1% plátců na výzvu reagují tvorbou vlastních písemností a jeho následným doručením správci daně.“

34. Ze soudem zvýrazněné části důvodové zprávy je zřejmé, že zákonodárce zamýšlel zpřesnit pouze formu reakce plátce v případě, kdy povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c zákona o dani z přidané hodnoty nevznikla. Nebylo ani naznačeno, že by úprava účinná do 31. 12. 2022 byla stran nutnosti podat (po výzvě správce daně) kontrolní hlášení i v případě, že tato povinnost podle § 101c zákona o dani z přidané hodnoty nevznikla, jakkoliv nejednoznačná.

35. Podle § 101g odst. 2 zákona o DPH účinného v době vydání výzvy platilo: „*Správce daně údaje uvedené v kontrolním hlášení posoudí, popřípadě prověří a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.*“
36. Podle § 101g odst. 3 zákona o DPH účinného v době vydání výzvy platilo: „*Plátce je povinen do 5 pracovních dnů od oznámení výzvy podle odstavce 2 nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě původní údaje potvrdit, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení; pokud není toto následné kontrolní hlášení včas podáno, odstavec 1 se nepoužije.*“
37. Podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH účinného v době vydání výzvy platilo: „*Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč.*“
38. Ergo, je povinností plátce daně (v souzené věci žalobce) reagovat na výzvu správce daně k podání kontrolního hlášení vydanou dle § 101g odst. 1 zákona o DPH, a to za všech okolností a ve stanovené náhradní lhůtě. Tedy i v případě, kdy je daňový subjekt přesvědčen, že povinnost podat kontrolní hlášení za předmětné období neměl, neboť v daném období nenastala v jeho případě žádná ze situací předvídaných v § 101c zákona o DPH. Proto, pokud tak žalobce v souzené věci neučinil, *ex lege* mu vznikla povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč.
39. Žalobce tvrdil, že správce daně z daňového přiznání k DPH za zdaňovací období září 2020 (zaevidováno pod č.j. 977107/20) věděl, že žalobce neuskutečnil ani nepřijal žádná zdanitelná plnění. Soud zde však připomíná významné časosledné údaje věci. Výzva k podání kontrolního hlášení byla správcem daně vydána dne 10. 11. 2020, zatímco uvedené daňové přiznání bylo žalobcem podáno až dne 24. 11. 2020. Správce daně tak v době vydání výzvy k podání kontrolního hlášení nedisponoval informacemi obsaženými v daňovém přiznání.
40. Nicméně, i kdyby správce daně obdržel ono daňové přiznání v době před vydáním výzvy k podání kontrolního hlášení, nikterak by to správci daně neubíralo na právu vyzvat žalobce k podání kontrolního hlášení, resp. žalobce by to nezbavovalo povinnosti na výzvu reagovat.
41. Shrnuto, vzhledem k tomu, že žalobce nepodal kontrolní hlášení za období od 1. 9. 2020 do 14. 9. 2020 na výzvu správce daně v náhradní lhůtě (tj. do dne 10. 12. 2020), měl správce daně povinnost vydat platební výměr, kterým byla žalobci uložena pokuta ve výši 50 000 Kč. Podstatné totiž je, že dikce předmětného ustanovení - § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH účinného v době vydání výzvy (viz výše) - nevytváří pro správce daně žádný prostor pro správní uvážení nad výší pokuty, resp. pro jiný postup. Žalobce mohl reagovat na výzvu k podání kontrolního hlášení např. tak, jak jej na to upozornil správce daně ve výzvě, tedy elektronicky podáním tzv. nulového kontrolního hlášení, kdy z rozbalovacího menu „Rychlá odpověď na výzvu“ vybere „Nemám povinnost podat kontrolní hlášení“. Jistě bylo možné podat kontrolní hlášení i na tištěném formuláři.
42. Byť byl postup správce daně stran uložení pokuty za nepodání kontrolního hlášení žalobcem v náhradní lhůtě shledán správným, soud musel reagovat na fakt, že v mezidobí od vydání napadeného rozhodnutí do projednání věci soudem došlo ke změně zákona o DPH stran výše pokuty, která má být uložena plátcí v případě nepodání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě.

43. Ode dne 1. 1. 2023 platí, že výše pokuty ukládané mj. podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH je poloviční, pokud je plátce fyzickou osobou [§ 101h odst. 2 písm. a) zákona o DPH]. V žalobcově věci je tak novou výší pokuty částka 25 000 Kč.
44. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č.j. 5 As 104/2013-46 (č. 3528/2017 Sb. NSS), v přijaté právní větě uvedl: *„Rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přiblídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější.“*
45. Z těchto závěrů rozšířeného senátu je třeba dovodit, že v případě aplikace příkazu retroaktivity ve prospěch pachatele tam, kde podmínky pro jeho aplikaci nastaly až po právní moci rozhodnutí správního orgánu, není správní soud soudem přezkumným, ale nalézacím. Ohledně posouzení dané otázky se totiž musí řídit právním stavem v době svého rozhodování, byť zde takový právní stav nebyl v době rozhodování správního orgánu.
46. Vzhledem k tomu, že pokuta za nepodání kontrolního hlášení má povahu trestu ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, bylo nutno aplikovat zásadu, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější. Proto soud napadené rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru ukládajícímu žalobci pokutu ve výši 50 000 Kč (a platební výměr byl potvrzen), zrušil ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. jako nezákonné a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[V] Náklady řízení

47. Žalobce, který měl ve věci úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Žalobce vyčíslil nárok na náhradu nákladů řízení v celkové výši 22 452 Kč.
48. Žalobci byla soudem přiznána náhrada nákladů řízení toliko ve výši 18 065 Kč, skládající se a) ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále b) z odměny zástupce žalobce za celkem tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání soudu dne 24. 1. 2024) ohodnocené částkou 3 100 Kč/úkon, tj. celkem 9 300 Kč. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč/úkon, celkem 900 Kč, vše podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“).
49. Součástí náhrady nákladů řízení je dále náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou zástupce žalobce ze Sokolova do Plzně na jednání soudu dne 24. 1. 2024 a zpět, a to ve výši 600 Kč [100 Kč za každou z šesti promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu při uvažované době trvání jedné cesty ze Sokolova do Plzně v délce jedné hodiny a dvaceti minut].

50. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady cestovních nákladů v celkové výši 1 650 Kč za cestu ze Sokolova do Plzně na jednání soudu dne 24. 1. 2024 a zpět představující celkem 184 km (2 x 92 km) při použití vozu tov. zn. BMW X5 s průměrnou spotřebou paliva dle technického průkazu 8,7 litru motorové nafty na 100 km. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 5,60 Kč, což v daném případě činí 1030,40 Kč [5,60 Kč x 184 km], a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí 619,50 Kč $\{[(8,7 \text{ litru} \times 38,70 \text{ Kč})/100] \times 184 \text{ km}\}$, to vše ve smyslu § 13 odst. 5 advokátního tarifu ve spojení s § 157 odst. 3 a odst. 4 písm. b) a § 158 odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) a § 4 písm. c) vyhlášky č. 398/2023 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinné od 1. 1. 2024), když cena motorové nafty stanovená v § 4 písm. c) vyhlášky č. 398/2023 Sb. činí 38,70 Kč/1 litr a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 398/2023 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 5,60 Kč.
51. Žalobce požadoval ve věci též náhradu nákladů za úkon sepis repliky na vyjádření žalovaného. Náhrada nákladů za tento úkon nemohla být žalobci přiznána, neboť tento úkon nebyl ve věci učiněn.
52. Odměna daňového poradce a náhrady byly navýšeny o částku 2 615 Kč odpovídající dani, kterou je daňový poradce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
53. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 24. 1. 2024

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.