



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Faisala Husseiniho a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **AKRON s. r. o.**, sídlem Holečkova 103/31, Praha 5, zastoupena JUDr. Petrem Doležalem, advokátem se sídlem Mazovská 476/2, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.7.2023, č. j. 24061/23/5100-00460-708633, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 11. 2024, č. j. 10 Af 21/2023-40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu uložil žalobkyni rozhodnutím ze dne 8. 3. 2023 pokutu ve výši 25 000 Kč, neboť žalobkyně nepodala za měsíc červen 2022 kontrolní hlášení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“), ve lhůtě stanovené zákonem a následně ani v náhradní lhůtě stanovené výzvou finančního úřadu [§ 101h odst. 1 písm. d) ve spojení s odst. 2 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2023]. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl.

[2] Následně žalobkyně podala žalobu, které Městský soud v Praze vyhověl, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Úvodem svého rozsudku zrekapituloval městský soud zákonnou úpravu, podle které byla žalobkyni uložena pokuta. 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 [výše pokuty byla v případě žalobkyně poloviční podle § 101h odst. 2 písm. b), jelikož bylo zdaňovacím obdobím žalobkyně čtvrtletí].

[4] Pojmem *stanovená lhůta* je podle městského soudu v nyní řešeném případě nutno rozumět lhůtu stanovenou zákonem, tj. stanovenou podle § 101e odst. 1 zákona o DPH (do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce). Pojmem *náhradní lhůta* zákon rozumí lhůtu stanovenou výzvou podle § 101g odst. 1 zákona o DPH, kterou správce daně vydává až poté, co plátce nesplnil prvotní povinnost podat kontrolní hlášení ve lhůtě zákonné (*stanovené*). Rovněž je z § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH podle městského soudu zřejmé, že pro udělení pokuty je nutné, aby plátce nesplnil povinnost v obou lhůtách, tj. nejprve ve lhůtě *stanovené* a následně ve lhůtě *náhradní*. To plyne nejen z jazykového výkladu tohoto ustanovení (*pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě*), ale i z výkladu systematického. Sankce za nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení jsou v § 101h odst. 1 zákona o DPH odstupňovány v jednotlivých písmenech podle závažnosti. Městský soud se tak neztotožnil s právním názorem žalovaného, že pro uložení pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH postačuje, pokud plátce nepodá kontrolní hlášení pouze ve lhůtě stanovené výzvou (tj. ve lhůtě *náhradní*). Naopak podle soudu je pro naplnění předpokladů pro uložení této sankce nutné, aby plátce nepodal kontrolní hlášení ve lhůtě *stanovené* ani ve lhůtě *náhradní* (body 22 až 26 rozsudku městského soudu).

[5] Podle městského soudu je tedy pro uložení pokuty nejprve třeba postavit najisto, že plátce DPH měl povinnost podat kontrolní hlášení. To se však podle městského soudu v daném případě nestalo, neboť daňové orgány pouze vyšly z neprokázaného předpokladu, že žalobkyně v měsíci červnu 2022 přijala určitá zdanitelná plnění, a proto jí vznikla povinnost podat za tento měsíc kontrolní hlášení (body 27 až 33 rozsudku městského soudu).

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[6] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (nyní již *stěžovatel*) kasační stížnost. Městský soud podle něj věc nesprávně právně posoudil.

[7] Stěžovatel souhlasí s posouzením městského soudu v tom, že předpokladem pro uložení pokuty je v tomto případě nepodání kontrolního hlášení v zákonné lhůtě podle § 101e odst. 1 zákona o DPH a současně ve lhůtě náhradní podle § 101g odst. 1 téhož zákona. Z tohoto předpokladu ostatně stěžovatel podle svého názoru vycházel již ve svém rozhodnutí a není tedy pravda, jak opakovaně uvedl městský soud ve svém rozsudku, že by stěžovatel spatřoval předpoklad uložení pokuty pouze v nepodání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě. I podle stěžovatele tedy k uložení pokuty může dojít až po nesplnění obou uvedených lhůt. Stěžovatel však nesouhlasí se závěrem městského soudu, podle kterého musí daňové orgány nejprve postavit najisto povinnost daňového subjektu podat kontrolní hlášení. Tento závěr městského soudu podle stěžovatele nereflektuje právní úpravu a je rovněž v rozporu se smyslem a účelem kontrolních hlášení.

pokračování

[8] Stěžovatel upozorňuje především na znění § 101g odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2023. Z tohoto ustanovení je podle stěžovatele zřejmé, že povinnost podat kontrolní hlášení k výzvě správce daně má plátce DPH i v případě, že mu povinnost podat kontrolní hlášení vůbec nevznikla. Oprávnění správce daně vyzvat plátce DPH k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení výzvy dle § 101g odst. 1 zákona o DPH je pak navázáno na podmínku nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě, kdy pojem „nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě“ je podle názoru stěžovatele třeba vykládat jako objektivní stav bez ohledu na existenci faktické povinnosti podat kontrolní hlášení. Měl-li by platit výklad provedený městským soudem, tedy že při absenci povinnosti podat kontrolní hlášení nemůže být splněna podmínka nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě [a tedy nemůže být z důvodu absence této podmínky přistoupeno ani k uložení pokuty dle § 101h odst. 1 písm. d)], pak by § 101g odst. 1 zákona o DPH byl podle stěžovatele fakticky neaplikovatelným. Stěžovatel pro úplnost dodává, že ke stejnému výkladu ohledně naplnění podmínek pro uložení pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, resp. výkladu pojmu „nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě“, dospěl i Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 15. 11. 2024, č. j. 55 Af 4/2024-42. Stěžovatel navíc odkázal i na důvodovou zprávu k zákonu č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (dále jen „zákon č. 366/2022 Sb.“), z níž vyplývá, že výzva k podání kontrolního hlášení může být směřována i vůči daňovému subjektu, kterému povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c zákona o dani z přidané hodnoty nevznikla.

[9] Stejně tak by – optikou výkladu městského soudu - zcela ztratil smysl § 101h odst. 1 písm. b) věta za středníkem zákona o DPH (*Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení včas, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván; to neplatí, pokud plátcí povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla*), které s účinností od 1. 1. 2023 vylučuje vznik pokuty ve výši 10 000 Kč v situaci, kdy plátce je se správcem daně součinný a reaguje na výzvu správce daně dle § 101g odst. 1 podáním „nulového kontrolního hlášení“, neboť mu povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla. Naproti tomu § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH vznik pokuty nevylučuje. Je tomu tak nepochybně s ohledem na smysl a účel právní úpravy týkající se kontrolního hlášení, tedy zájem na včasnosti zjištění správcem daně požadovaných údajů (viz bod 59 a 60 nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15) a nesoučinnost plátce se správcem daně v dané věci. Pokuta podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, tedy městským soudem zdůrazňovaný nejprísnější postih za neplnění povinností v souvislosti s kontrolním hlášením, je důsledkem postupu samotného daňového subjektu, resp. důsledkem jeho nesoučinnosti spočívající v nepodání kontrolního hlášení k výzvě. Uvedený postup tak musí jít jednoznačně k tíži žalobkyně.

[10] Jedná-li se pak o závěr městského soudu, že povinnost podat kontrolní hlášení nemá oporu ve správním spise, je třeba tuto úvahu důrazně odmítnout. Při vydání výzvy správce daně vycházel z nesouladných tvrzení žalobkyně v přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2022 podaném navíc až k výzvě správce daně, kde byla vykázána přijatá zdanitelná plnění od tuzemských plátců ve výši 43 427 Kč, a kontrolních hlášení za duben 2022 a květen 2022, ve kterých nebyla vykázána žádná přijatá plnění, správce daně tedy logicky

předpokládal, že žalobkyně přijala tato zdanitelná plnění za období červen 2022 a že jí z tohoto důvodu vznikla povinnost podat kontrolní hlášení dle § 101c zákona o DPH. V dané souvislosti pak stěžovatel upozorňuje na to, že městským soudem akcentované následné kontrolní hlášení za květen 2022, ve kterém žalobkyně vykazala hodnotu plnění v základu daně 43 427 Kč, tedy shodnou hodnotu s hodnotou vykázanou v přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2022, bylo podáno až současně s odvoláním proti platebnímu výměru na pokutu dne 8. 3. 2023. Stěžovatel tedy rovněž nesouhlasí se závěrem městského soudu, že správcem daně předpokládaná povinnost žalobkyně podat kontrolní hlášení za červen 2022 je pouhým nepodloženým předpokladem.

[11] Městský soud byl toho názoru, že na výkladu § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH ničeho nemění ani novela zákona o DPH účinná od 1. 1. 2023 provedená zákonem č. 366/2022 Sb., neboť tato novela nikterak nezměnila, že pro udělení pokuty podle § 101h odst. 1 zákona o DPH je nutné nesplnit nejprve stanovenou (zákonnou) lhůtu a poté lhůtu náhradní. K tomu stěžovatel uvádí, že předmětná novela především již zcela explicitně zakotvuje povinnost podat kontrolní hlášení k výzvě správce daně dle § 101g odst. 1 zákona o DPH i v případě, že daňovému subjektu povinnost podat kontrolní hlášení vůbec nevznikla; pokud je plátce v dané věci se správcem daně součinný, je tato skutečnost promítnuta ve skutkové podstatě dle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH, tedy za daných okolností pokuta dle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH vůbec nevznikne. V kontextu shora uvedeného je tedy nepochybné, že žalobkyně měla povinnost k výzvě správce daně podat kontrolní hlášení za období červen 2022 a jelikož tak neučinila, vznikla ji *ex lege* povinnost uhradit pokutu dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH.

[12] V dané souvislosti je stěžovatel taktéž přesvědčen, že městský soud nesprávně vyhodnotil nepatřičnost odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018-27. Ačkoli se tento rozsudek týkal pokuty dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH, závěr zde učiněný ohledně povinnosti daňového subjektu reagovat na výzvu správce daně (v tam řešeném případě dle § 101g odst. 2) lze analogicky aplikovat i na pokutu ukládanou dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH.

[13] Pro úplnost stěžovatel dodává, že výklad přijatý městským soudem je rovněž v rozporu se smyslem a účelem kontrolních hlášení, kdy kontrolní hlášení byla do českého právního řádu přijata jako prostředek pro odhalování daňových úniků a podvodů. Významným faktorem v dané souvislosti je reálná časová souvislost, kdy právě institut kontrolního hlášení a následného mechanismu výzvy k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě, včetně sankčního mechanismu v podobě pokut za nepodání kontrolního hlášení, by ve svém důsledku měl přispět k efektivní a včasné kontrole správnosti a úplnosti plnění daňových povinností daňovými subjekty, resp. k eliminaci daňových úniků. Z uvedeného důvodu je nutné pojem „*nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě*“ vnímat v jeho objektivní rovině bez ohledu na vznik formální povinnosti podle § 101c zákona o DPH, neboť jedině tak bude dosaženo smyslu a účelu právní úpravy.

[14] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

[15] Kasační stížnost **není** důvodná.

[16] V rámci právního hodnocení nynějšího sporu považuje Nejvyšší správní soud za účelné nejprve představit jeho podstatné skutkové okolnosti a následně shrnout relevantní právní úpravu. Dlužno říci, že skutkové okolnosti ani právní úprava nejsou mezi účastníky řízení sporné. Stěžovatel toliko nesouhlasí s výkladem právní úpravy, který zaujal městský soud.

[17] Žalobkyně je plátkyní DPH, která je zároveň právnickou osobou. Dne 30. 8. 2022 podala žalobkyně přiznání k DPH za zdaňovací období druhého čtvrtletí roku 2022. V něm uvedla v oddíle C.I. na řádku 1 – „Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“ – částku základu daně 46 562 Kč a DPH na výstupu 9 778 Kč. V oddíle C.IV. na řádku 40 – „Nárok na odpočet daně – Z přijatých zdanitelných plnění od plátců“ uvedla částku základu daně 43 427 Kč a daň 9 120 Kč. Již před podáním daňového přiznání podala žalobkyně dne 25. 5. 2022 kontrolní hlášení za měsíc duben, ve kterém vykázala v řádku A.4+A.5 plnění v základu daně 46 562,32 Kč, a dále podala dne 27. 6. 2022 nulové kontrolní hlášení za měsíc květen 2022. Protože žalobkyně v kontrolním hlášení za duben a květen nevykázala žádná přijatá plnění, ačkoliv podle přiznání k DPH přijala zdanitelná plnění ve výši 43 427 Kč, a kontrolní hlášení za měsíc červen 2022 nepodala, předpokládal správce daně, že žalobkyně přijala tato zdanitelná plnění v červnu, a tudíž jí v tomto měsíci vznikla povinnost podat kontrolní hlášení. Správce daně ji proto výzvou k podání kontrolního hlášení ze dne 31. 1. 2023 vyzval k podání kontrolního hlášení za červen 2022. Výzva byla žalobkyni doručena dne 10. 2. 2023. Náhradní lhůta pro podání kontrolního hlášení za období červen 2022 stanovená výzvou uplynula dne 15. 2. 2023, přičemž žalobkyně podala požadované kontrolní hlášení až dne 21. 2. 2023 a uvedla v něm nulové hodnoty. Správce daně tedy žalobkyni uložil pokutu, která je předmětem daného sporu. Proti uložení pokuty se žalobkyně odvolala a namítala, že neměla povinnost podat kontrolní hlášení za měsíc červen 2022, a proto nemůže být postihnuta za to, že nepodala kontrolní hlášení v náhradní lhůtě, jelikož tato náhradní lhůta byla v případě žalobkyně lhůtou prvotní. Zároveň dne 8. 3. 2023 podala následné kontrolní hlášení za měsíc květen 2022, ve kterém vykázala na řádku B.2+B.3 hodnotu přijatého zdanitelného plnění v základu daně 43 427 Kč, tedy hodnotu shodující se s hodnotou vykázanou na řádku 40 daňového přiznání.

[18] Podle § 101c zákona o DPH je plátce DPH povinen podat kontrolní hlášení v případě, kdy naplní některou ze situací předvídaných v tomto ustanovení. Podle § 101e odst. 1 zákona o DPH *podává plátce, který je právnickou osobou, kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.* Podle § 101g odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2022 *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.* Podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2022 *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.* Ustanovení § 101h bylo novelizováno zákonem č. 366/2022 Sb., podle jehož přechodného ustanovení, bodu 7, *povinnost uhradit pokutu podle § 101h odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, která vznikla přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a o které nebylo před tímto dnem pravomocně rozhodnuto platebním výměrem, zaniká dnem nabytí účinnosti tohoto zákona v rozsahu, v jakém by nevznikla podle § 101h odst. 1 nebo 2 anebo § 101j zákona*

č. 235/2004 Sb., *ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*. Proto se na věc fakticky použil § 101h zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2023, podle kterého *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* [odst. 1 písm. d)]. *Výše pokuty podle odstavce 1 písm. b) až d) je poloviční, pokud je ke dni, ve kterém vznikla povinnost uhradit tuto pokutu, zdaňovacím obdobím plátce kalendářní čtvrtletí* [odst. 2 písm. b)]. Správce daně tedy žalobkyni na základě výše popsaných skutkových okolností a zákonné úpravy uložil pokutu ve výši 25 000 Kč.

[19] Jak Nejvyšší správní soud naznačil již výše, z rozsudku městského soudu plynou pro nynější kasační přezkum dva podstatné závěry. V první řadě se městský soud neztotožnil s právním názorem stěžovatele, podle kterého k uložení pokuty stačí, pokud plátce DPH nepodal kontrolní hlášení v náhradní stanovené lhůtě. Podle městského soudu plátce DPH musí nesplnit podání kontrolního hlášení v obou lhůtách – tedy nejprve ve lhůtě stanovené zákonem, poté ve lhůtě náhradní. K tomu však daňové orgány musí nejprve postavit najisto, že plátce DPH měl skutečně povinnost podat kontrolní hlášení (tedy že mu vůbec vznikla povinnost podat kontrolní hlášení v první – zákonné – lhůtě). Tomuto požadavku však daňové orgány v tomto případě podle městského soudu nedostály, neboť vyšly pouze z neprokázaného předpokladu, že žalobkyně v měsíci červnu 2022 pravděpodobně přijala určitá zdanitelná plnění, a proto měla povinnost podat kontrolní hlášení za měsíc červen 2022.

[20] Ze stěžovatelovy kasační argumentace podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že stěžovatel souhlasí s právním názorem městského soudu, podle kterého je k uložení pokuty v nynějším případě třeba, aby daňový subjekt nesplnil obě zákonem předvídané lhůty pro podání kontrolního hlášení – nejprve lhůty zákonné (tedy stanovené) podle § 101e odst. 1 zákona o DPH, poté lhůty náhradní podle § 101g odst. 1 téhož zákona. Stěžovatel však nesouhlasí s navazujícím právním názorem městského soudu, podle kterého musí daňové orgány postavit najisto, že daňový subjekt v první řadě měl povinnost podat kontrolní hlášení. Tento závěr městského soudu podle stěžovatele odporuje znění zákona i smyslu a účelu kontrolních hlášení. Povinnost reagovat na výzvu správce daně k podání kontrolního hlášení má podle stěžovatele jakýkoli plátce DPH – tedy i ten, kterému nevznikla samotná povinnost podat kontrolní hlášení. I v takovém případě však musí plátce DPH se správcem daně komunikovat, byť sdělí, že mu povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla.

[21] Úvodem považuje Nejvyšší správní soud za podstatné konstatovat, že povinnost plátce DPH podat kontrolní hlášení vzniká pouze v případě naplnění některé ze situací stanovených v § 101c zákona o DPH. K tomuto závěru srov. již důvodovou zprávu k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, kterým byla s účinností od 1. 1. 2016 do českého právního řádu zavedena povinnost podávat kontrolní hlášení, dle které *ustanovení § 101c odst. 1 zakotvuje, kdo je povinen podat kontrolní hlášení. Toto podává plátce, pokud nastane některá ze skutečností presumovaných v tomto ustanovení*. Tento závěr zastává i ustálená judikatura správních soudů, podle kterých *povinnost podávat kontrolní hlášení má podle § 101c odst. 1 každý plátce DPH, pokud došlo k naplnění některé z určených podmínek* (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 1. 2021, č. j. 31 Af 60/2018-113, bod

pokračování

28, ve shodném duchu například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2023, č. j. 10 Afs 93/2022-79, bod 16). Naplní-li tedy plátce daně některou z podmínek § 101c zákona o DPH, je povinen podat kontrolní hlášení *do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce* (§ 101e odst. 1).

[22] Právě skutečnost, že plátce DPH je povinen podat kontrolní hlášení pouze v případě, kdy naplní některou ze situací předvídaných § 101c zákona o DPH, je i podle Nejvyššího správního soudu stěžejní pro posouzení stávajícího sporu a rovněž skutečností, proč se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s právním názorem žalovaného, ale naopak dává za pravdu městskému soudu.

[23] Skutečnost, zda plátce DPH naplnil některou ze situací předvídaných v § 101c zákona o DPH, totiž spouští celý mechanismus podávání kontrolního hlášení a může vyústit až v uložení pokuty plátcí DPH, který svou povinnost podat kontrolní hlášení, resp. následně náhradní kontrolní hlášení, nesplnil. Jak správně uvedl již městský soud ve svém rozsudku, v případě, kdy plátce DPH naplní některou ze situací předvídaných v § 101c zákona o DPH, vznikne mu povinnost podle § 101e odst. 1 zákona o DPH podat do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce kontrolní hlášení. Pokud tuto svou povinnost nesplní, je povinen na výzvu správce daně podle § 101g odst. 1 zákona o DPH podat ve lhůtě pěti dnů náhradní kontrolní hlášení. Teprve při nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení v původní lhůtě podle § 101e odst. 1 zákona o DPH ani v náhradní lhůtě podle § 101g odst. 1 zákona o DPH lze plátcí DPH podle § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona rozhodnout o vzniku pokuty, jak se tomu stalo v případě žalobkyně (body 22 až 26 rozsudku městského soudu).

[24] Z popsané právní úpravy i podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že k tomu, aby mohla být plátcí DPH uložena pokuta, musí být plátce DPH v první řadě subjektem, kterému vznikla povinnost podat kontrolní hlášení. Nejvyšší správní soud tedy především nesouhlasí se stěžovatelovým právním názorem, podle kterého *„oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení výzvy dle § 101g odst. 1 zákona o DPH je pak navázáno na podmínku nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě, kdy pojem ‚nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě‘ je podle názoru stěžovatele třeba vykládat jako objektivní stav bez ohledu na existenci faktické povinnosti podat kontrolní hlášení“*. Tento stěžovatelův názor je podle Nejvyššího správního soudu v přímém rozporu s právní logikou, neboť povinnost podat náhradní kontrolní hlášení na výzvu správce daně vyžaduje bez ohledu na to, zda plátcí DPH vůbec vznikla primární povinnost podat kontrolní hlášení a stěžovatel ve svém právním názoru jaksi presumuje povinnost podat kontrolní hlášení u všech plátců DPH bez ohledu na to, zda naplnili nějakou ze situací upravených v § 101c zákona o DPH.

[25] S takovým právním názorem však podle Nejvyššího správního soudu nelze souhlasit. Nejvyšší správní soud chápe stěžovatelův argument, podle kterého správce daně v okamžiku vydání výzvy k doložení dodatečného kontrolního hlášení není schopen z dostupných informací posoudit, zda plátcí DPH vznikla primární povinnost podat kontrolní hlášení, či nikoli; pokud by však chtěla daňová správa podle zákona o DPH fakticky sankcionovat nereagování plátce DPH na výzvu k podání náhradního kontrolního hlášení, musí k tomu podle Nejvyššího správního soudu mít v daném zákoně k dispozici samostatnou skutkovou

podstatu pro uložení pokuty, a nikoli se snažit extenzivním výkladem rozšiřovat dopad pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH.

[26] Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s městským soudem, že z podkladů založených ve správním spisu nelze jednoznačně dospět k závěru, že by žalobkyni za červen 2022 vznikla povinnost podat kontrolní hlášení, tedy že by žalobkyně naplnila nějakou ze situací upravenou v § 101c zákona o DPH. Sám žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že žalobkyninu povinnost podat kontrolní hlášení za červen správní orgány pouze předpokládají (z toho, že přijatá plnění nejsou vykázána v kontrolním hlášení za duben a květen). Ve správním řízení tak vůbec není postaveno najisto, zda žalobkyně skutečně přijala v červnu zdanitelná plnění, a tedy zda jí podle § 101c zákona o DPH vznikla povinnost podat kontrolní hlášení za měsíc červen. Žalobkyně podala daňové přiznání za celé druhé čtvrtletí roku 2022, z něj tak nevyplývá, který konkrétní měsíc žalobkyně přijala zdanitelná plnění. Tuto mezeru ve skutkovém stavu nemohou daňové orgány zaplnit pouhým předpokladem bez přesvědčivého důkazu.

[27] Přílehavá není podle Nejvyššího správního soudu ani stěžovatelova argumentace právní úpravou účinnou od 1. 1. 2023, podle které má podle stěžovatele plátce DPH povinnost podat kontrolní hlášení k výzvě správce daně i v případě, že mu povinnost podat kontrolní hlášení vůbec nevznikla. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Podle § 101g odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2023 platí, že *i pokud plátcí povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla, sdělí tuto skutečnost v této lhůtě správci daně prostřednictvím podání kontrolního hlášení*. Uvedené ustanovení podle Nejvyššího správního soudu především nijak neřeší otázku povinnosti podání původního kontrolního hlášení, která je, jak Nejvyšší správní soud již výše opakovaně uvedl, stěžejní pro naplnění jedné z podmínek pro uložení pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Navíc podle Nejvyššího správního soudu nelze zcela souhlasit, že by plátcí DPH podle uvedeného ustanovení vznikla povinnost podat kontrolní hlášení k výzvě správce daně i v případě, že mu povinnost podat kontrolní hlášení vůbec nevznikla, jak se domnívá stěžovatel. Citované ustanovení podle Nejvyššího správního soudu zakládá povinnost plátcí DPH k výzvě správce daně sdělit, že mu povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla, a to má provést prostřednictvím podání kontrolního hlášení, ve kterém vybere možnost „*Nemám povinnost podat kontrolní hlášení (KH)*“. K tomu srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 366/2022 Sb., kterým s účinností od 1. 1. 2023 došlo výše uvedeným způsobem k novelizaci § 101g odst. 1 zákona o DPH. Z téže důvodové zprávy lze přitom vysledovat spíše to, že novelizace řešila změnu formy reakce daňového subjektu, než založení povinnosti podat na základě výzvy správce daně kontrolní hlášení v pravém slova smyslu za situace, že daňový subjekt takovou povinnost jinak ze zákona nemá („*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.*“).

[28] Přitom Nejvyšší správní soud nijak nerozporuje, a naopak souhlasí se stěžovatelem, že žalobkyně měla povinnost reagovat na výzvu správce daně a případně mu ve stanovené lhůtě sdělit, že jí nevznikla povinnost podat kontrolní hlášení; nesplnění této povinnosti však není dostatečné pro uložení pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH.

pokračování

[29] Důvodná není podle Nejvyššího správního soudu ani stěžovatelova argumentace tím, že pokud by Nejvyšší správní soud posvětil právní názor městského soudu, ztratil by smysl § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH, věta za středníkem (*Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení včas, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván; to neplatí, pokud plátcí povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla*), které s účinností od 1. 1. 2023 vylučuje vznik pokuty ve výši 10 000 Kč v situaci, kdy plátce je se správcem daně součinný a reaguje na výzvu správce daně dle § 101g odst. 1 zákona o DPH podáním „nulového kontrolního hlášení“, neboť mu povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla. Toto ustanovení podle Nejvyššího správního soudu naopak odpovídá koncepci kontrolního hlášení, kterou přijal městský soud, a kterou v nynějším rozsudku potvrzuje i Nejvyšší správní soud, neboť logicky „odpouští“ pokutu plátcí DPH, který nepodal původní kontrolní hlášení (neboť tuto povinnost neměl) a na základě výzvy správce daně sdělí, že mu povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla. Pokuta podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH ovšem, jak upozornil již městský soud ve svém rozsudku, představuje v daných souvislostech nejzávažnější postih plátce DPH a Nejvyšší správní soud opakuje, že za současného znění zákona vyžaduje splnění obou podmínek k jejímu uložení – tedy podmínku primární: povinnost plátce DPH k podání kontrolního hlášení a podmínku sekundární: nereagování plátce DPH ve stanovené lhůtě na výzvu správce daně. Pokud však plátce DPH neměl povinnost podat kontrolní hlášení, a tedy neměl povinnost splnit primární podmínku pro uložení pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, nelze mu pokutu podle citovaného ustanovení uložit a správce daně by jej mohl pokutovat maximálně za to, že nereagoval na jeho výzvu. Taková skutková podstata ovšem v § 101h zákona o DPH chybí (stranou nyní Nejvyšší správní soud nechává otázku, zda by správce daně mohl postupovat podle § 247a daňového řádu, který upravuje pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy).

[30] Konečně není ani podle Nejvyššího správního soudu přiléhavý opakovaný stěžovatelův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018-27. Jak uvedl již městský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku, ve stěžovatelem odkazovaném rozsudku Nejvyšší správní soud posuzoval především uložení pokuty podle § 101h odst. 1 písm. c), tedy uložení jiné pokuty než ve stávajícím případě a nijak se nevyjadřoval k otázce, která je předmětem nynějšího sporu. Pokuta uložená správcem daně podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH navíc vykazuje podstatné rozdíly oproti pokutě podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, neboť v případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH došlo plátcem DPH k podání kontrolního hlášení, ve kterém správce daně shledal pochybnosti, proto plátce DPH podle § 101g odst. 2 zákona o DPH vyzval ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení. Tato odlišnost je však klíčová, neboť ve sporu řešeném v odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu došlo k „dobrovolnému“ podání kontrolního hlášení plátcem DPH, zatímco ve zdejším případě žalobkyně „dobrovolně“ kontrolní hlášení nepodala a předmětem sporu byla otázka, zda k uložení pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH musela tuto povinnost žalobkyně mít. Nadto ve věci řešené pod sp. zn. 1 Afs 206/2018 je zřejmé, že plátce DPH měl povinnost kontrolní hlášení podat (resp. to nebylo nijak sporné), zatímco nyní žalobkyně tuto povinnost rozporuje. V téže věci pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „§ 101h 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“ (bod 21 rozsudku č. j. 1 Afs 206/2018-27); k příslušným souvislostem pak viz bod [27] shora a bod [33] níže (k otázkám, zda tu na základě výzvy správce daně vzniká povinnost podat kontrolní hlášení, i když takovou povinnost daňový subjekt jinak ze zákona nemá, jejíž nesplnění je možné sankcionovat).

[31] Ohledně výkladu pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH tedy Nejvyšší správní soud, jak již uvedl výše, souhlasí s výkladem městského soudu, podle kterého lze pokutu podle § 101 odst. 1 písm. d) zákona o DPH uložit pouze plátcí DPH, kterému a) vznikla původní povinnost podat kontrolní hlášení, neboť naplnil jednu ze situací předvídaných § 101c zákona o DPH, a který následně b) nepodal po výzvě správce daně ve lhůtě pěti dnů náhradní kontrolní hlášení. Pokud však plátcí DPH, shodně jako tvrdí nyní žalobkyně, nevznikla původní povinnost podat kontrolní hlášení, neboť nenaplnil žádnou ze situací § 101c zákona o DPH, nelze mu pokutu podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH uložit, neboť takový plátcí DPH neporušil jednu ze dvou povinností nutných ke vzniku této pokuty. Jakmile plátcí DPH povinnost podat kontrolní hlášení nevznikne, resp. daňové orgány tuto otázku v daňovém řízení nevyjasní, nelze plátcí DPH „uložit“ pokutu podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH [zde Nejvyšší správní soud pro přesnost poznamenává, že zákon o DPH hovoří o *vzniku* povinnosti uhradit pokutu již při nesplnění zákonných povinností, z čehož plyne, že správce daně povinnost k úhradě toliko deklaruje; k tomu lze opět zmínit důvodovou zprávu k zákonu č. 366/2022 Sb., která ke změně § 101g uvádí, že „zákon o dani z přidané hodnoty obsahuje úpravu pokut v případě porušení povinností související s kontrolním hlášením, a to v ustanovení § 101h. Jedná se o pokuty vznikající ze zákona (ex lege) v zákonem stanovené výši podle závažnosti porušení povinností. Správce daně tak nemá prostor pro správní uvážení ohledně její výše.“].

[32] K tomu Nejvyšší správní soud přiměřeně odkazuje na již shora připomínaný rozsudek č. j. 10 Afs 93/2022-79, ve kterém se Nejvyšší správní soud sice zabýval jinou spornou otázkou spočívající v podání kontrolního hlášení daňovým subjektem, který však ještě nebyl plátcem DPH, ve kterém však Nejvyšší správní soud dospěl k obecnému závěru, že pokutovat za nesplnění zákonné povinnosti samozřejmě nelze toho, komu zákon takovou povinnost neuložil. U takového (nepovinného) subjektu tedy nelze posuzovat, zda povinnost splnil, či nikoli. Proto v řízení o kontrolním hlášení nepovinného subjektu není o čem rozhodovat, a toto řízení tak nemůže probíhat. Bylo-li přesto zahájeno, je nutné ho zastavit (bod odkazovaného 17 rozsudku).

[33] Také je třeba poznamenat, že zde uváděné závěry nejsou pro stěžovatele žádnou novinkou. Ten sice odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 55 Af 41/2024-42 (viz bod [8] výše), avšak přehlíží rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 1. 2021, č. j. 8 Af 9/2019-42. V něm městský soud, stejně jako nyní Nejvyšší správní soud, dospěl k závěru, že není-li plátcí DPH povinen podat kontrolní hlášení, nelze mu uložit sankci podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Dle městského soudu taková sankce má být ukládána pouze v případě, kdy plátcí DPH i) nesplní svou povinnost podat kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě a ii) neučiní tak ani v náhradní lhůtě. V tomto směru byl městský soud toho názoru, že pokud alespoň jedna z těchto podmínek není splněna, povinnost zaplatit pokutu vůbec nevzniká. Městský soud přitom vycházel z toho, že tu „*musí existovat určitá primární povinnost kontrolní hlášení podat, jež nebyla dodržena a již je třeba napravit [...]*. Pakliže žalobkyně, jak soud dovodil shora, nebyla povinna kontrolní hlášení za leden 2016 podat,

pokračování

je tedy podle soudu bez významu, zda následně respektovala výzvu správce daně či nikoli. Povinnost uhradit pokutu ji jednoduše nemohla vzniknout. [...] V obecné rovině sice platí, že povinnost podat daňové tvrzení (a potažmo pak i kontrolní hlášení) vzniká i na základě výzvy správce daně, nicméně tato skutečnost nemůže překlénout znění § 101h odst. 1 ZDPH, jenž uložení pokuty váže primárně na porušení povinnosti podat kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě. I kdyby tak soud skutečně dospěl k závěru, že žalobkyně byla vzhledem k § 135 odst. 1 daňového řádu povinna respektovat výzvu správce daně (a že tedy porušila povinnost podat kontrolní hlášení v náhradní lhůtě), nezměnilo by to nic na závěru, že druhá podmínka předpokládaná samotným návětím § 101h odst. 1 ZDPH splněna nebyla. Ze znění zákona přitom v žádném případě neplyne, že by bylo možno sankci uložit pouze za pozdní reakci na výzvu správce daně bez ohledu na to, zda má plátce povinnost kontrolní hlášení podat“ (body 37, 39 a 40 citovaného rozsudku). Podle Nejvyššího správního soudu s ohledem na výše uvedené na správnosti těchto závěrů i v současnosti nic nemění ani novelizace provedená zákonem č. 366/2022 Sb.

[34] Stěžovatel tedy byl již v minulosti konfrontován s tímž právním závěrem, jaký nyní zaujímá Nejvyšší správní soud, avšak možnost dosáhnout přezkumu rozsudku č. j. 8 Af 9/2019-42 nevyužil, neboť kasační stížnost vzal zpět (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 3. 2021, č. j. 7 Afs 30/2021-17).

[35] Nejvyšší správní soud dodává, že v nyní posuzovaném sporu je znatelný rozpor mezi zákonnou úpravou a záměrem stěžovatele, který však nemůže jít k tíži adresáta právní normy – tedy právě plátce DPH –, resp. v daném případě žalobkyně. Stěžovatel ve své kasační stížnosti opakovaně upozornil, že smyslem a účelem kontrolních hlášení je odhalování daňových úniků a podvodů, kdy jejich významným atributem je umožnění poznání ekonomické aktivity plátce DPH s minimálním časovým odstupem, díky čemuž však na druhou stranu správce daně při vydávání výzvy k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě podle § 101g odst. 1 zákona o DPH nemusí disponovat informacemi o tom, že plátcí DPH povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla. Stěžovatelův záměr spočívající fakticky v sankcionování nereagování plátce DPH na výzvu k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě je i podle Nejvyššího správního soudu pochopitelný a míří ke smyslu a účelu kontrolního hlášení, neodpovídá však současné zákonné úpravě obsažené v § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH (srov. také rozsudek č. j. 8 Af 9/2019-42, bod 41). Taková právní úprava by musela znít např. tak, že „pokud plátce neodpoví na výzvu správce daně ve stanovené lhůtě, vniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč, i když mu povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla“.

[36] Pokud stěžovatel zamýšlí pokutovat v režimu zákona o DPH i nepodání kontrolního hlášení na výzvu správce daně – tedy vlastně nereagování plátce DPH na výzvu správce daně –, musí tuto skutkovou podstatu i odpovídajícím způsobem legislativně zakotvit, resp. tak musí učinit zákonodárce (jinou případnou změnou zákona, by mohlo být zakotvení povinnosti podávat kontrolní hlášení podobně, jako je tomu v případě podávání daňových přiznání podle § 101 odst. 3 zákona o DPH, podle kterého *plátce je povinen podat daňové přiznání i v případě, že mu nevznikla povinnost přiznat daň*). Nelze však souhlasit s jeho postupem, kdy výkladem § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH posouvá jeho význam a fakticky mu přiznává jiný (výrazně širší) rozsah oproti jeho jazykovému znění a celému mechanismu podávání kontrolních hlášení – zejména ve spojení s nutností naplnit některou ze situací zakotvených v § 101c zákona o DPH, aby plátcí DPH povinnost podat kontrolní

hlášení v první řadě vůbec vznikla. Nejvyšší správní soud tedy dává za pravdu městskému soudu, že dle současného znění § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH je pro uložení pokuty třeba, aby plátce DPH nesplnil i svou původní zákonnou povinnost podat kontrolní hlášení, k čemuž musí mít správce daně postaveno najisto, že tento plátce DPH splnil některou z podmínek § 101c zákona o DPH, a byl tedy kontrolní hlášení v první řadě vůbec povinen podat.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalobkyni v průběhu kasačního řízení žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. května 2025

Lenka Krupičková
předsedkyně

senátu