



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph. D., a JUDr. Bc. Jany Zonkové, ve věci

žalobce: **Ivo Platil, IČ 06222480**
sídlem Do Údolí 82/2, 736 01 Havířov,
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Martinem Števkem,
sídlem 28. října 1727/108, 702 Ostrava – Moravská Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 12414/24/5100-00460-804325 ze dne 16. 4. 2024,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 12414/24/5100-00460-804325 ze dne 16. 4. 2024 se **zrušuje**.
- II. Rozhodnutí – platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj
 - č. j. 4266280/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
 - č. j. 4266281/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
 - č. j. 4266283/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
 - č. j. 4266284/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
 - č. j. 4266285/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
 - č. j. 4266286/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
 - č. j. 4266287/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
 - č. j. 4266288/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
 - č. j. 4266289/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,

- č. j. 4266290/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266291/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266292/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266293/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266294/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266295/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266296/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266297/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266298/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266299/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266300/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266301/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266302/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,
- č. j. 4266303/23/3210-50526-805820 ze dne 13. 11. 2023,

se zrušují.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Ing. Martina Števka, sídlem 28. října 1727/108, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

Napadené rozhodnutí

1. Žalobou došlou soudu dne 17. 6. 2024 domáhal se žalobce, aby soud vydal rozhodnutí, kterým by zrušil rozhodnutí žalovaného č.j. 12414/24/5100-00460-804325, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům uvedeným ve výroku ad. II tohoto rozhodnutí a tyto potvrzeny. Těmito 23 platebními výměry byla uložena pokuta za nepodání kontrolního hlášení ve lhůtě stanovené výzvou dle § 101h odst. 1 písm. d) a § 101h odst. 2 ZDPH, s to za každý kalendářní měsíc v době od prosince 2019 do prosince 2020 a dále od března 2021 do prosince 2021, vždy ve výši 25 000 Kč.

Žaloba

2. Žalobce Rozhodnutí považuje za nezákonné, nesprávné a negativně zasahující do jeho právní sféry, zejména práva na podnikání a vlastnického práva (pokuty v celkové výši 575 000 Kč), při správním uvážení žalovaný překročil meze uvážení, porušil pravidla logického myšlení při jeho užití a zásadním způsobem porušil právo žalobce na spravedlivý proces. Žalovaný nesprávně zjistil a právně kvalifikoval skutkový stav, nesprávně vyložil a aplikoval právní úpravu provedenou zejména zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „daňový řád“) a ust. § 101e, § 101i, § 101h, § 101j zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o DPH“). Proto proti němu v celém rozsahu ve lhůtě podává žalobu dle ust. § 65 a násl. s. ř. s., kterou odůvodňuje níže.

3. Odvoláním napadené platební výměry byly správním orgánem prvního stupně vydány s odůvodněním, že žalobce porušil svoji povinnost k podání kontrolního hlášení za období prosinec 2019, leden až prosinec 2020 a březen až prosinec 2021 ve lhůtě dle ustanovení § 101e zákona o DPH, a tato kontrolní hlášení nepodal ani v náhradní lhůtě.
4. Dle ust. § 101e odst. 2 zákona o DPH platí, že plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Kontrolní hlášení se tedy podává ve lhůtě do 25 dní po skončení zdaňovacího období, v němž nastala skutečnost, která zakládá povinnost kontrolní hlášení podat.
5. Žalobce je názoru, že není povinen uložené pokuty platit, jelikož napadené platební výměry nebyly vydány nejpozději do uplynutí 6 měsíců od zákonného termínu k podání kontrolního hlášení ve smyslu ustanovení § 101i odst. 3 zákona o DPH. Dle ust. § 101i odst. 3 zákona o DPH totiž 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. Odvoláním napadené platební výměry nebyly vydány do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti a povinnosti uhradit pokuty tak ze zákona zanikla. Závěr žalovaného, že tomu tak nebylo a povinnost uhradit pokuty ze zákona nezanikla, tak není správný.
6. Dále je žalobce názoru, že za období prosinec 2019 a leden až září 2020 není povinen pokutu platit, jelikož již uplynuly více než 3 roky od zákonného termínu pro podání kontrolních hlášení ve smyslu § 101i odst. 2 zákona o DPH.
7. Dle ust. § 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. Odvoláním napadené platební výměry nebyly vydány nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Závěr žalovaného, že odvoláním napadené platební výměry za období prosinec 2019 a leden až září 2020 byly vydány ve lhůtě nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti, tak není správný.
8. Žalovaný při svém rozhodování v rozporu s ust. § 5 daňového řádu nezohlednil, že správním orgánem prvního stupně bylo vydáno celkem 23 platebních výměrů s prakticky totožným skutkovým i právním základem, přičemž celkový součet uložených pokut činí částku ve výši 575 000 Kč. Všechny tyto jednotlivé platební výměry je dle názoru žalobce nezbytné vnímat ve vzájemné souvislosti, přičemž celkový součet těchto pokut zakládá jednoznačně nepřiměřenou tvrdost nejen při porovnání s výší jiných daňových povinností žalobce.
9. Žalovaný při svém rozhodování v rozporu s ust. § 5 daňového řádu nezohlednil, že uvedený součet všech uložených pokut je pro žalobce likvidační, přičemž nejen v tomto ohledu by uložení všech těchto pokut v celkové výši 575.000 Kč bylo pro žalobce likvidační, což je v rozporu s účelem daňových předpisů. Nadto je běžnou praxí, že pokuta za alespoň jedno porušení povinnosti podat kontrolní hlášení v kalendářním roce bývá správními orgány odpouštěna. Takto žalovaný neučinil.

Stanovisko žalovaného

10. Žalovaný s žalobou nesouhlasil, což vyjádřil ve svém podání došlém soudu dne 19. 8. 2024, navrhol její zamítnutí.
11. Uvedl, že žalobní námitky se shodují s námitkami odvolacími a žalobce *de facto* vůbec nereaguje na to, co žalovaný uvedl v bodech [19] až [40] napadeného rozhodnutí. Účelem řízení před shora nadepsaným soudem ovšem není opakování již několikrát uvedeného.

Žalovaný konstatuje, že se s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém podal dostatečné zdůvodnění svého závěru, podepřeného příslušnými ustanoveními hmotně-právní daňové normy. Žalovaný tak i nadále setrvává na svém právním názoru a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž shrnul veškeré relevantní skutečnosti a zevrubně popsal zjištěný skutkový stav, a proto si dovoluje odkázat shora nadepsaný soud, aby přihlédl k odůvodnění napadeného rozhodnutí jako k součásti vyjádření žalovaného k žalobě.

12. Následně připojil svůj právní rozbor ke každé z žalobních námitek, ve shodě s odůvodněním napadeného rozhodnutí.

Zjištění ze správního spisu

13. Dne 10. 10. 2022 podal žalobce přiznání k dani z přidané hodnoty za období od 12/2019 do 12/2020 a dále od 3/2021 do 12/2021. Dne 22. 12. 2022 rozhodl správní orgán v prvním stupni rozhodnutím č.j. 4664016/22/3210-40512-80203, že se žalobce registruje jako plátce daně z přidané hodnoty, podle § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to ode dne 1. 11. 2019, a to na základě přihlášky doručené správnímu orgánu v prvním stupni dne 10. 10. 2022. Rozhodnutím správního orgánu v prvním stupni ze dne 23. 5. 2023 č. j. 2566296/23/3210-40512-802039 byla registrace žalobce k dani z přidané hodnoty k jeho žádosti ze dne 1. 5. 2023 zrušena, to bylo žalobci doručeno dne 26. 5. 2023.
14. Přípisem ze dne 16. 5. 2023 správní orgán v prvním stupni vyzval žalobce k podání kontrolního hlášení za zdaňovací období listopad 2019 až prosinec 2021, co nejdříve, kdy zákonná lhůta pro jejich podání již uplynula, max. do 15 dnů od doručení tohoto sdělení. Žalobce prostřednictvím zástupce žádal žádostí ze dne 24. 5. 2023 a ze dne 26. 6. 2023 postupně o prodloužení lhůty do 31. 7. 2023.
15. Výzvami k podání kontrolního hlášení ze dne 15. 8. 2023 č.j. 3451765/23/3210-50526-805820, č. j. 3451816/23/3210-50526-805820, č. j. 3451875/23/3210-50526-805820, č. j. 3451934/23/3210-50526-805820, č. j. 3451986/23/3210-50526-805820, č. j. 3451997/23/3210-50526-805820, č. j. 3452007/23/3210-50526-805820, č. j. 3452027/23/3210-50526-805820, č. j. 3452041/23/3210-50526-805820, č.j. 3452050/23/3210-50526-805820, č.j. 3452059/23/3210-50526-805820, č. j. 3452078/23/3210-50526-805820, č. j. 3452089/23/3210-50526-805820, č. j. 3452101/23/3210-50526-805820, č. j. 3452112/23/3210-50526-805820, č. j. 3452122/23/3210-50526-805820, č. j. 3452132/23/3210-50526-805820, č. j. 3452139/23/3210-50526-805820, č. j. 3452151/23/3210-50526-805820, č. j. 3452164/23/3210-50526-805820, č. j. 3452170/23/3210-50526-805820, č. j. 3452175/23/3210-50526-805820, č. j. 3452188/23/3210-50526-805820, vyzval správní orgán v prvním stupni žalobce k podání kontrolního hlášení za jednotlivé kalendářní měsíce v době od 12/2019 do 12/2020 a od 3/2021 do 12/2021. Každá z výzev byla doručena do DS právního zástupce žalobce dne 23. 8. 2023.
16. Dne 18. 9. 2023 bylo správnímu orgánu v prvním stupni doručeno přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za 5/2023.
17. Dne 6. 11. 2023 byla správnímu orgánu v prvním stupni doručena kontrolní hlášení podle § 101c a násl. Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, za kalendářní měsíce v období od 12/2019 do 12/2020 a od 3/2021 do 12/2021.
18. Rozhodnutími – platebními výměry správního orgánu v prvním stupni ze dne 13. 11. 2023 byla následně uložena žalobci pokuta za nepodání kontrolního hlášení ve lhůtě stanovené výzvou dle § 101 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kdy žalobce toto

nepodal v zákonné lhůtě dle § 101e totožného zákona, ani v náhradní lhůtě poté, co byl vyzván shora uvedenými výzvami, přičemž tato mu uplynula dne 28. 8. 2023. Tato pokuta byla za každý kalendářní měsíc uložena ve výši 25 000 Kč a byla dle § 101 odst. 6 zákona splatná do 15 dnů od právní moci rozhodnutí. Konkrétně bylo takto rozhodnuto o pokutě platebním výměrem:

- č. j. 4266280/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za prosinec 2019,
 - č. j. 4266281/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za leden 2020,
 - č. j. 4266283/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za únor 2020,
 - č. j. 4266284/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za březen 2020,
 - č. j. 4266285/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za duben 2020,
 - č. j. 4266286/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za květen 2020,
 - č. j. 4266287/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za červen 2020,
 - č. j. 4266288/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za červenec 2020,
 - č. j. 4266289/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za srpen 2020,
 - č. j. 4266290/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za září 2020,
 - č. j. 4266291/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za říjen 2020,
 - č. j. 4266292/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za listopad 2020,
 - č. j. 4266293/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za prosinec 2020,
 - č. j. 4266294/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za březen 2021,
 - č. j. 4266295/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za duben 2021,
 - č. j. 4266296/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za květen 2021,
 - č. j. 4266297/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za červen 2021,
 - č. j. 4266298/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za červenec 2021,
 - č. j. 4266299/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za srpen 2021,
 - č. j. 4266300/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za září 2021,
 - č. j. 4266301/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za říjen 2021,
 - č. j. 4266302/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za listopad 2021,
 - č. j. 4266303/23/3210-50526-805820 za nepodání kontrolního hlášení za prosinec 2021.
19. Všechny platební výměry byly žalobci doručeny dne 13. 11. 2023 do jeho datové schránky. Každý z platebních výměrů pak žalobce napadl odvoláním podání ze dne 13. 12. 2023 (23 ks), v nichž se bránil uloženým pokutám na základě obdobných námitek, jako jsou uvedeny v žalobě.
20. *Rozhodnutím žalovaného č.j. 12414/24/5100-00460-804325 ze dne 16. 4. 2024* byla odvolání žalobce zamítnuta a platební výměry potvrzeny. Napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobci do DS jeho zástupce dne 17. 4. 2024.

Posouzení soudem

21. Soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, tedy ke dni 16. 4. 2024 (ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci soud rozhodl bez jednání, neboť shledal důvody pro tento postup dané § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.
22. Při posouzení žaloby soud vyšel z následujících ustanovení:

Podle § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH), zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.

Podle § 136 odst. 4 zákona č. 280/2009, daňový řád, je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Tuto lhůtu nelze prodloužit.

Podle § 101e odst. 2, odst. 3 zákona o DPH plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Tuto lhůtu nelze prodloužit.

Podle § 101g odst. 1 zákona o DPH 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 plátcovi povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla, sdělí tuto skutečnost v této lhůtě správci daně prostřednictvím podání kontrolního hlášení.

Podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, pokud plátce nepodá kontrolní hlášení včas, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy podle § 101g odst. 1.

Podle § 101h odst. 2 písm. a) zákona o DPH výše pokuty podle odstavce 1 písm. b) až d) je poloviční, pokud je plátce fyzickou osobou.

Podle § 101h odst 5 a 6 zákona o DPH ustanovení o povinnosti platit pokutu podle odstavce 1 rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta podle odstavců 1, 3 a 4 je splatná do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o pokutě.

Podle § 101i odst. 2 zákona o DPH pokutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.

Podle § 101i odst. 3 zákona o DPH 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.

23. První žalobní námitka spočívala v právním názoru žalobce, že není povinen uložené pokuty platit, jelikož odvoláním napadené platební výměry správního orgánu v prvním stupni nebyly vydány nejpozději do uplynutí 6 měsíců od zákonného termínu k podání kontrolního hlášení ve smyslu ustanovení § 101i odst. 3 zákona o DPH. Povinnost uhradit pokuty tak zanikla.
24. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (kdy žalobce tuto námitku formuloval již v odvolání proti platebním výměrům) k tomuto mimo jiné konstatoval, že pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením upravené v § 101h odst. 1 ZDPH jsou pokuty, k jejichž úhradě je plátce povinen vždy, pokud svým jednáním nebo naopak nečinností naplní podmínky uvedené v tomto ustanovení. Jedná se o pokuty, které vznikají

přímo ze zákona, jejich výše je přímo stanovena zákonem a nelze je nijak upravovat. Správce daně je povinen uložit je vždy, je-li naplněna skutková podstata sankce. K rozlišení povahy lhůt dle § 101i odst. 2 a 3 zákona o DPH odkazoval i na Metodický pokyn k ukládání pokut za porušení povinností souvisejících s podáváním kontrolních hlášení č.j. 47186/207700-10123-01450. V bodě 30 napadeného rozhodnutí pak konstatoval, že „Povinnost uhradit pokutu podle § 101h odst. 1 ZDPH (případně ve výši podle § 101h odst. 2 ZDPH) zaniká v souladu s § 101i odst. 3 ZDPH tehdy, pokud nebyl platební výměr, kterým je rozhodnuto o této povinnosti, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti související s kontrolním hlášením zakládajícím vznik pokuty podle § 101h odst. 1 ZDPH (případně ve výši podle § 101h odst. 2 ZDPH). Za den, ve kterém došlo k porušení povinnosti související s kontrolním hlášením, je považován pro účely pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH den, kdy marně uplynula náhradní lhůta pro podání kontrolního hlášení stanovená Výzvami podle § 101g odst. 1 ZDPH k podání kontrolního hlášení. Náhradní lhůta pro podání kontrolních hlášení za daná období stanovená Výzvami uplynula dne 28. 8. 2023. Tedy tento den je dnem, ve kterém došlo k porušení povinnosti související s kontrolním hlášením zakládajícím vznik pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH s přihlédnutím k § 101h odst. 2 ZDPH. Šestiměsíční lhůta pro uložení předmětných pokut uplynula dne 28. 2. 2024. Předmětná rozhodnutí byla vydána dne 13. 11. 2023. Ve vazbě na výše uvedené odvolací orgán konstatuje, že odvoláním napadená rozhodnutí byla vydána v souladu s § 101i odst. 3 ZDPH do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení předmětné povinnosti.“

25. Druhá žalobní námitka pak spočívá na názoru žalobce, že za období prosinec 2019 a leden až září 2020 není povinen pokutu platit, jelikož již uplynuly více než 3 roky od zákonného termínu pro podání kontrolních hlášení ve smyslu § 101i odst. 2 zákona o DPH.
26. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (kdy žalobce i tuto námitku formuloval již v odvolání proti platebním výměrům) k tomuto mimo jiné konstatoval: „Pokuty podle § 101h odst. 1 až 4 ZDPH lze uložit, resp. rozhodnout o povinnosti je platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti (§ 101i odst. 2 ZDPH). Rozhodnutí o uložení pokuty musí být v této lhůtě nejen vydáno a doručeno, ale musí zároveň nabýt právní moci. Jedná se o objektivní prekluzivní lhůtu, která není nijak vázána na lhůtu pro stanovení daně, a úkony související s ukládáním pokuty nemají na běh lhůty pro stanovení daně žádný vliv. Jak bylo uvedeno v bodě [29], dnem, ve kterém došlo k porušení povinnosti související s kontrolním hlášením zakládajícím vznik pokuty podle § 101h odst. 1 ZDPH s přihlédnutím k § 101h odst. 2 ZDPH je den 28. 8. 2023. Posledním dnem lhůty pro uložení pokuty je tedy den 28. 8. 2026. Ve vazbě na výše uvedené odvolací orgán konstatuje, že napadená rozhodnutí, resp. rozhodnutí týkající se uložení pokuty za období prosinec 2019 a leden až září 2020 byla vydána dne 13. 11. 2023, tedy v souladu s ustanovením § 101i odst. 2 ZDPH do třech let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti, resp. jejich lhůta dosud plyne. Odvolací orgán konstatuje, že vzhledem k uvedenému námitka odvolatele není důvodná.“
27. Obě žalobní námitky jsou důvodné.
28. V souzené věci byla mezi stranami sporná otázka určení počátku běhu šestiměsíční a tříleté prekluzivní lhůty týkající se povinnosti uhradit pokutu za nepodání kontrolního hlášení k dani z přidané hodnoty podle § 101i odst. 2, odst. 3 zákona o DPH, a to konkrétně v případech, kdy plátcí vznikla povinnost uhradit pokutu ve výši 25 000 Kč z důvodu nepodání kontrolního hlášení „ani v náhradní lhůtě“ podle § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona, kdy žalobce měl zato, že tyto prekluzivní lhůty počínají běžet již uplynutím zákonné lhůty k podání kontrolního hlášení (§ 101e odst. 2 zákona o DPH), žalovaný pak měl zato, že tyto

počínají běžet až marným uplynutím náhradní pětidenní lhůty určené oznámením výzvy správcem daně (§ 101g odst. 1 téhož zákona).

29. Posouzením této otázky se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1 Afs 35/2024-43 ze dne 5. 12. 2024, a to konkrétně ve vztahu k počátku lhůty dle § 101i odst. 3 zákona o DPH v trvání šesti měsíců. Soud na tomto místě v podrobnostech odkazuje na odůvodnění tohoto rozsudku, zejména na body 23 až 31 k výkladu dotčených ustanovení, s nimiž se ztotožňuje. Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí dospěl k závěru, že šestiměsíční prekluzivní lhůta podle § 101i odst. 3 zákona o DPH v případě pokut za nepodání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 zákona o DPH [bez ohledu na jejich výši ve smyslu písm. a) až d)] počíná běžet již uplynutím lhůty k podání kontrolního hlášení podle § 101e odst. 1 zákona o DPH, tj. do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, za který má být podáno. S ohledem na systematiku všech relevantních ustanovení a účel šestiměsíční prekluzivní lhůty je nutné za povinnost ve smyslu § 101i odst. 3 věty poslední zákona o DPH považovat již primární povinnost podat kontrolní hlášení v zákonné lhůtě.
30. Uvedené závěry je nutno vztáhnout i na souzenou věc, a to nejen ve vztahu k lhůtě dle § 101i odst. 3 zákona o DPH, ale také ve vztahu k lhůtě dle § 101i odst. 2 zákona o DPH. Po skutkové stránce nebylo mezi stranami sporu. Žalobce, který je fyzickou osobou, byl povinen podat daňová přiznání i kontrolní hlášení do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období, tj. do 25 dnů od konce příslušného kalendářního měsíce (viz. shora citované ustanovení § 99 a 101e odst. 2, 3 zákona o DPH a § 136 odst. 4 zákona č. 280/2009, daňový řád). Zdaňovacími obdobími zde jsou kalendářní měsíce v období od prosince 2019 do prosince 2020 a dále od března 2021 do prosince 2021. Z uvedeného plyne, že žalobce byl povinen podávat příslušná daňová přiznání i kontrolní hlášení vždy do 25. dne v měsíci v době od ledna 2020 do ledna 2021 a dále od dubna 2021 do ledna 2022.
31. Lhůta 6 měsíců pro vydání platebního výměru dle § 101i odst. 3 zákona o DPH ve vztahu k (ne)splnění časově „nejmladší“ povinnosti podat kontrolní hlášení (tj. za prosinec 2021) uplynula v červenci 2022. Byl-li tedy platební výměr za toto období vydán správním orgánem v prvním stupni až v listopadu 2023, bylo to nepochybně po uplynutí šestiměsíční lhůty dle ustanovení § 101i odst. 3 zákona o DPH. Jinak řečeno: platební výměr byl vydán v době, kdy povinnost žalobce uhradit pokutu dle citovaného ustanovení zanikla. Uvedené závěry pak přirozeně tím spíš platí i pro předcházející měsíce, za která byl žalobce povinen kontrolní hlášení podat (prosinec 2019 až prosinec 2020, březen 2021–listopad 2021), kdy všechny shora označené platební výměry ukládající pokutu za nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení byly správním orgánem v prvním stupni vydány a žalobci doručeny téhož dne, tj. 13. 11. 2023.
32. Z uvedeného plyne, že všech 23 platebních výměrů na pokutu (za nepodání kontrolního hlášení za (měsíce v období od prosince 2019 až do prosince 2020, a dále od března 2021 do prosince 2021) 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 13. 11. 2023, tedy více než jeden rok po porušení (poslední) povinnosti žalobce podat v řádné lhůtě kontrolní hlášení.
33. Lhůta 3 let pro vydání platebního výměru dle § 101i odst. 2 zákona o DPH ve vztahu k (ne)splnění časově „nejmladší“ povinnosti podat kontrolní hlášení z žalobcem namítaného období (prosinec 2019 a leden až září 2020), tj. za září 2020 uplynula v říjnu 2023. Byl-li tedy pokuta uložena platebním výměrem vydaným správním orgánem v prvním stupni za tento

měsíc až v listopadu 2023, bylo to nepochybně rovněž po uplynutí tříleté lhůty dle ustanovení § 101i odst. 3 zákona o DPH. Jinak řečeno: pokuta byla uložena, resp. rozhodnutí o povinnosti ji zaplatit bylo vydáno v době, kdy již takto správní orgán v prvním stupni nebyl oprávněn rozhodnout. Uvedené závěry pak přirozeně tím spíš platí i pro předcházející měsíce, za která byl žalobce povinen kontrolní hlášení podat (měsíce v období od prosince 2019 do srpna 2020), kdy všechny shora označené platební výměry ukládající pokutu za nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení byly správním orgánem v prvním stupni vydány a žalobci doručeny téhož dne, tj. 13. 11. 2023, jak již bylo konstatováno shora.

34. K poslední žalobní námitce, kdy žalobce poukazyval na nepřiměřenost uložených sankcí (kdy bylo vydáno 23 platebních výměrů a pokuty celkem činí 575 000 Kč) soud pouze ve stručnosti konstatuje, že tato není důvodná. V této souvislosti soud poukazuje na závěry vyplývající z judikatury, které jsou použitelné i v této věci a které byly shrnuty např. v rozsudku Městského soudu v Praze č.j. 6 Af 34/2018–42 ze dne 17. 3. 2021: „...*pokuta za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením dle ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH představuje sankci vznikající přímo ze zákona (ex lege). Rozhodnutí správce daně o jejím uložení je pouze deklaratorní. Výše pokuty je v ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH v písm. a) až d) diferenciovaná „podle závažnosti daného pochybení. Tím má být dosaženo nejen přiměřenosti sankce pro jednotlivé případy z hlediska závažnosti provinění, ale též vytvoření motivačního prvku pro ty plátce, kteří budou chtít závadný stav odstranit.“ (viz důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., k ust. § 101h zákona o DPH). Konkrétní výše pokuty je pod písm. a) až d) uvedeného ustanovení stanovena absolutní částkou, přičemž zde není dán prostor pro jakékoli správní uvážení. Správce daně tak nemá jinou možnost, než v případě naplnění skutkové podstaty tohoto deliktu pokutu uložit a další okolnosti jednotlivého případu zohlednit až v případném řízení o prominutí pokuty dle ust. § 101k zákona o DPH. Ústavní soud v uvedeném derogačním nálezu, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, takovou právní konstrukci „rozložení“ toho, jaké skutečnosti se zkoumají při rozhodování o uložení pokuty a jaké při rozhodování o žádosti o prominutí pokuty shledal jako ústavně konformní a neporušující právo na spravedlivý proces (srov. také nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020-32, či rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 206/2018–27).“ S ohledem na to, že předchozí námitky žalobce byly důvodné, jak vyloženo shora, nemá nedůvodnost této námitky vliv na rozhodnutí soudu ve věci samé.*

Závěr a náhrada nákladů řízení

35. Jak bylo vyloženo shora, vydání všech 23 výše specifikovaných platebních výměrů bylo nezákonné, neboť povinnost žalobce zaplatit pokutu dle shora citovaných ustanovení byla prekludována. Jelikož žalovaný v napadeném rozhodnutí platební výměry aproboval, je i jeho rozhodnutí nezákonné. Soud proto napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil dle § 78 odst. 1 s. ř. s., § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., jak uvedeno ve výroku ad. I tohoto rozsudku.
36. Za této situace krajský soud zvažoval, nakolik tuto skutečnost zohlednit ve vztahu k 23 platebním výměrům, kterými byla povinnost zaplatit pokuty žalobci stanovena a dospěl k závěru, že právní mocí tohoto rozsudku dojde k obnovení pravomocného řízení a žalovaný by byl s ohledem na závazný právní názor soudu ohledně prekluze dle § 101i odst. 3 zákona o DPH (§ 78 odst. 5 s.ř.s.) nucen rozhodnout o zrušení všech předmětných prvostupňových rozhodnutí – platebních výměrů a o zastavení řízení. S ohledem na tuto skutečnost má soud za to, že pouhé vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení by bylo pouhým formalismem, neboť soud je za této situace oprávněn (i povinen) rozhodnout

o zrušení také prvostupňových rozhodnutí, a to v souladu se zásadou procesní ekonomie. Tento postup již aproboval také NSS např. v rozsudku ze dne 10. 1. 2024, č. j. 4 Afs 132/2020-42, bod 66. Na základě uvedeného tak soud v souladu s ustanovením § 78 odst. 3 s.ř.s. z těchto důvodů zrušil i prvostupňová rozhodnutí, jak uvedeno ve výroku ad. II tohoto rozsudku.

37. Výrok ad. III tohoto rozhodnutí je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., § 35 odst. 2 s.ř.s. a skutečností, že žalobce, který je ve věci zastoupen advokátem, byl ve věci zcela procesně úspěšný. Proto žalobci vzniklo právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
38. Zástupce žalobce učinil v řízení dva úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2024 (srov. čl. II – přechodná ustanovení k vyhlášce č. 258/2024 Sb.), a to za přípravu a převzetí zastoupení, sepsal žaloby, za které mu náleží odměna. Tarifní hodnotou pro výpočet odměny je dle ustanovení § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2024 částka ve výši 50 000 Kč. Odměna za jeden úkon právní služby tak činí 3 100 Kč (7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2024), tj. v této věci částka ve výši 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč). Žalobci rovněž náleží dle § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2024 ke každému z těchto úkonů právní služby paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč, tj. celkem částka 600 Kč (2 x 300 Kč). Celkovou částku ve výši 6 800 Kč nutno v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 s.ř.s., § 57 odst. 2 s.ř.s. navýšit o DPH, jehož je zástupce žalobce plátcem, tj. o částku 1 428 Kč. Jako součást náhrady nákladů řízení soud rovněž přiznal žalobci soudní poplatek zaplacený za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tak soud žalobci přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč.
39. Tuto náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce, v souladu s ustanovením § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůta k plnění je pak odůvodněna ustanovením § 160 odst. 1 – část věty za středníkem o.s.ř. ve spojení s ustanovením § 64 s.ř.s., kdy soud vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř. týkající se nabytí právní moci rozhodnutí uložil žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí nebo exekuci.

Ostrava 6. května 2025

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu