



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **PRK Partners s.r.o. advokátní kancelář; zápis v anglickém jazyce: PRK Partners s.r.o. attorneys at law**, se sídlem Jáchymova 26/2, Praha 1, IČ: 266 92 392, zastoupen Mgr. Michalem Syllou, advokátem, se sídlem Jáchymova 26/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2017, č.j. 38676/17/5300-21443-701922,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou původně podanou u Krajského soudu v Brně a následně postoupenou Městskému soudu v Praze domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2017, č.j. 38676/17/5300-21443-701922 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 6. 4. 2017, č.j. 2051254/17/2001-52523-105042 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“), jímž byla žalobci podle ustanovení § 101h odst. 1 písm. d) ve spojení s ustanovením § 101h odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), uložena pokuta ve výši 50.000 Kč za nepodání kontrolního hlášení za období leden 2016, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.
- [2] Žalobce v prvním žalobním bodu namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů rozhodnutí. V této vadě žalobce spatřoval nicotnost napadeného rozhodnutí. Uvedl, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s odvolací námitkou ohledně toho, zda se v daném případě aplikuje ustanovení § 255 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.,

daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Uvedl, že své kontrolní hlášení označil za dokument, který tomuto ustanovení podléhá; správný postup správce daně tedy měl být takový, že měl oslovit Českou advokátní komoru, aby pověřila svého zástupce a ten by musel dát správci daně souhlas k tomu, aby se správce daně mohl s listinou seznámit. Žalobce uvedl, že ustanovení § 255 odst. 2 daňového řádu se na podávání kontrolních hlášení vztahuje, neboť jde o ustanovení označené jako „společné“, a dále je nutno jej vykládat extenzivně, protože jde o garanci základního práva na spravedlivý proces klientů žalobce a garanci mlčenlivosti i ve vztahu k orgánům státu.

- [3] Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal, že předkládání kontrolního hlášení dle zákona o DPH ze strany advokáta by bylo porušením povinnosti mlčenlivosti advokáta ve smyslu ustanovení § 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o advokacii“). Uvedl, že uvedení identifikačních údajů jednotlivých odběratelů (klientů) a hodnota každého poskytnutého plnění jsou skutečnosti, které jsou kryty povinností mlčenlivosti. K tomu žalobce odkázal na stanovisko České advokátní komory. Žalobce dále uvedl, že z nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp.zn. Pl.ÚS 32/15, vyplývá, že povinnost podat informace obsažené ve formuláři kontrolního hlášení není povinností stanovenou právními předpisy, protože obsah formuláře z žádného právního předpisu neplyne. Na předmětný případ se proto dle žalobce nemůže uplatnit výjimka z advokátní mlčenlivosti dle ustanovení § 21 odst. 5 zákona o advokacii. Dle žalobce je nesprávné i tvrzení žalovaného, že nedošlo k rozšíření vyžadovaných údajů, neboť údaje uváděné v kontrolním hlášení musel před jeho zavedením každý plátce vést v rámci tzv. evidence pro účely DPH (viz ustanovení § 100 zákona o DPH).
- [4] Žalobce ve třetím žalobním bodu namítal, že žalovaný interpretoval nálezu Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 32/15, jímž byla shledána protiústavnost ustanovení zákona o DPH týkající se kontrolních hlášení, povrchně. Uvedl, že nálezu neposuzoval předmětnou úpravu z pohledu advokátní mlčenlivosti, jinak by Ústavní soud musel dospět k závěru, že se uplatní postup dle ustanovení § 255 odst. 2 daňového řádu. Za podstatné dále žalobce označil, že nálezu neřeší otázku ukládání sankcí dle ustanovení § 101h zákona o DPH v období, kdy je rozhodnuto o jeho zrušení k počátku roku 2018 a zákonodárce dosud nenahradil toto zrušené ustanovení jiným zněním, které by bylo v ústavněprávní rovině v pořádku. Žalobce se v tomto směru dovolával zásady *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*. Dle žalobce tak nelze uložit pokutu za porušení povinnosti, jejíž obsah není vymezen zákonem nebo jiným právním předpisem vůbec, ale pouze formulářem vydaným Ministerstvem financí.
- [5] Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce rozporoval argumentaci žalovaného ohledně tzv. nulového kontrolního hlášení. Uvedl, že má za to, že podáním takového kontrolního hlášení by se vystavil riziku sankce dle ustanovení § 101h odst. 2 zákona o DPH.
- [6] V pátém žalobním bodu pak žalobce rozporoval tvrzení žalovaného, že pokuta dle ustanovení § 101h odst. 1 zákona o DPH je sankcí vznikající ze zákona, tj. že rozhodnutí správce daně o uložení této pokuty má pouze deklaratorní charakter. Dle žalobce by takové pojetí bylo v přímém rozporu se zásadami právního státu. Bez rozhodnutí správce daně neexistuje povinnost daňového subjektu pokutu zaplatit.
- [7] Závěrem žalobce navrhoval, aby soud, v případě, že neshledá důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí, upustil od uložení pokuty ve smyslu ustanovení § 78 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“),

a to z toho důvodu, že žalobce předem správce daně upozorňoval, že kontrolní hlášení z uvedených důvodů nepodá, a to proto, že v důsledku předmětného nálezu Ústavního soudu je právní úprava obsažená v zákoně o DPH nejasná.

- [8] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí. K prvnímu žalobnímu bodu (nepřezkoumatelnost) nejprve žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 14. 9. 2015, č.j. 52 Af 54/2014-78 a dále uvedl, že se v napadeném rozhodnutí dostatečně vyjádřil ke všem odvolacím námítkám žalobce, což platí i ve vztahu k námitce ohledně aplikace ustanovení § 255 odst. 2 daňového řádu (srov. body [28] až [31] napadeného rozhodnutí). Uvedl, že v kontrolních hlášeních nejsou požadovány žádné údaje, které mají vypovídací schopnost stran povahy poskytnutých právních služeb, tudíž nemůže být ohroženo zachování povinnosti mlčenlivosti advokáta. Zakotvení povinnosti advokátů podávat kontrolní hlášení stejně jako každý jiný plátce DPH za podmínek dle ustanovení § 101c zákona o DPH je tedy učiněno v souladu a s respektem k ustanovení § 255 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný dále odkázal na důvodovou zprávu k daňovému řádu, ze které vyplývá úmysl zákonodárce toto ustanovení aplikovat *ad hoc*, kdy správce daně požaduje po konkrétním advokátu konkrétní písemnosti, které mohou obsahovat skutečnosti podléhající povinnosti advokátní mlčenlivosti.
- [9] K druhému žalobnímu bodu (povinnost mlčenlivosti) žalovaný uvedl, že správce daně prostřednictvím kontrolního hlášení po advokátovi nepožaduje, aby porušoval svou povinnost mlčenlivosti uloženou zákonem o advokacii, ale aby správci daně poskytl vedle kontaktních údajů o advokátovi jako plátcí daně pouze identifikační údaje o odběratelích advokátem poskytnutých zdanitelných plnění, evidenční číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň, základ daně a informaci o výši daně. Z toho nelze dle žalovaného dovodit nic o poměrech odběratele (klienta) a není možné jakkoliv usuzovat, jaký druh právní služby advokát svému klientovi poskytl (nic o povaze věci). Dle žalovaného se tak ustanovení § 21 odst. 1 zákona o advokacii na institut kontrolního hlášení nevztahuje. Žalovaný dále odkázal na Usnesení předsednictva České advokátní komory č. 9/1999 Věstníku, ze kterého vyplývá, že předložení účetních dokladů advokátem není ve střetu s jemu uloženou povinností mlčenlivosti. Dle žalovaného je tedy povinnost advokáta podat kontrolní hlášení a s tím korelativní oprávnění správce daně kontrolní hlášení po advokátovi (žalobci) požadovat a jeho případné nepodání sankcionovat vznikem povinnosti uhradit pokutu aprobováno. Povinnost ke kontrolnímu hlášení pro advokáty je zcela legální a legitimní.
- [10] Ke třetímu žalobnímu bodu (relevance nálezu Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 32/15) žalovaný uvedl, že tvrzení žalobce jsou pouhými hypotézami, které nemají v nálezu žádný podklad, neboť nelze předjímat, jaký závěr by k otázce kontrolního hlášení ve vztahu k povinnosti mlčenlivosti advokáta Ústavní soud zastal. Uvedl, že Ústavní soud prostřednictvím tohoto nálezu zrušil ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH, a to ke dni 31. 12. 2017. Platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení za období leden 2016 byl však správcem daně vydán již dne 6. 4. 2017 a nabyl právní moci dne 8. 9. 2017. Zákon o DPH do 31. 12. 2017 blíže neupřesňoval předepsané údaje, tyto byly uvedeny pouze v elektronickém formuláři kontrolního hlášení. Ústavní soud odůvodnil zrušení předmětného ustanovení až dnem 31. 12. 2017 tím, že by okamžitým zrušením celá právní úprava kontrolního hlášení ztratila smysl. Výslovně však konstatoval, že údaje vyžadované do dne vydání nálezu (do 6. 12. 2016) lze považovat za nezbytné pro dosažení cíle správy

daní. S účinností od 1. 1. 2018 byla do ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH vložena specifikace údajů vyžadovaných k řádnému podání kontrolního hlášení. K námitce zásadou *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege* žalovaný uvedl, že tato je nepřipadná, neboť v okamžiku, kdy byl žalobce povinen k podání kontrolního hlášení, jakož i v době nabytí právní moci platebního výměru, byla povinnost k podání kontrolního hlášení zakotvena v zákoně, přičemž zde byl zakotven i důsledek nepodání kontrolního hlášení. Z nálezu pak dle žalovaného vyplývá, že institut kontrolního hlášení prošel tzv. testem proporcionality.

- [11] Ke čtvrtému žalobnímu bodu (tzv. nulové kontrolní hlášení) žalovaný uvedl, že v bodu [25] napadeného rozhodnutí v souladu se zásadou poučovací a zásadou vstřícnosti žalobci sdělil, že v případě, kdy je daňový subjekt přesvědčen, že mu za určité období nevznikla povinnost podání kontrolního hlášení, lze výzvě správce daně k podání kontrolního hlášení vyhovět podáním tzv. nulového kontrolního hlášení, kdy toto lze učinit prostřednictvím elektronického formuláře vyznačením volby „*Rychlá odpověď na výzvu: Nemám povinnost podat kontrolní hlášení.*“ Pokud totiž plátce DPH na výzvu bude reagovat jiným způsobem, např. písemností, v níž vyjádří nesouhlas s podáváním kontrolního hlášení, jak učinil žalobce, je tento postup chybný a daňovému subjektu automaticky vzniká povinnost uhradit pokutu.
- [12] K pátému žalobnímu bodu (povaha předmětné pokuty) žalovaný odkázal na 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. V té je uvedeno, že pokuta za nepodání kontrolního hlášení je pokutou vznikající ze zákona (*ex lege*), kdy následné rozhodnutí správce daně o uložení pokuty má ryze deklaratorní charakter. Správce daně tak nemá možnost jakéhokoliv správního uvážení. Uvedl, že tato pokuta je svou konstrukcí obdobná s pokutou za opožděné tvrzení daně dle ustanovení § 250 daňového řádu. Ve vztahu k této pokutě bylo opakovaně judikováno, že tato pokuta je sankcí vznikající *ex lege*, tedy nikoliv až vydáním, resp. oznámením platebního výměru na pokutu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č.j. 1 Afs 305/2016-31).
- [13] Při ústním jednání před soudem konaném dne 30. 9. 2020 zástupce žalobce odkázal na podanou žalobu, zdůraznil zejména námitku nepřezkoumatelnosti. Zdůraznil, že povinnost mlčenlivosti je povinností advokáta, která chrání jeho klienty, nikoliv jeho privilegium. Sběr dat z kontrolního hlášení dle žalobce naráží na hranice povinnosti mlčenlivosti, přičemž odkázal na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva. Nadto zopakoval, že ve správním trestání platí zásada, že není trestu bez zákona.
- [14] Žalovaný při ústním jednání před soudem odmítl všechny námitky žalobce. Uvedl, že povinnosti mlčenlivosti advokáta není jedinou povinností mlčenlivosti, která chrání údaje, neboť i úřední osoby správce daně mají svou zákonnou povinnosti mlčenlivosti ve vztahu k těmto údajům. Dále uvedl, že i advokátní kancelář vystupuje v pozici daňového subjektu, a má tedy stejná práva i povinnosti jako jiné daňové subjekty.
- [15] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [16] Dne 25. 2. 2016 podal žalobce řádné přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2016. V tomto přiznání vykázal plnění, u nichž byl dle správce daně podat kontrolní hlášení dle ustanovení § 101c odst. 1 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že žalobce nepodal kontrolní hlášení ve lhůtě dle ustanovení § 101e odst. 1 téhož zákona, tj. do 25. 2. 2016, vydal správce

daně dne 16. 3. 2016 výzvu, kterou v souladu s ustanovením § 101g odst. 1 předmětného zákona vyzval žalobce k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě 5 dnů ode dne oznámení výzvy. Ta byla žalobci doručena dne 17. 3. 2016. Na výzvu žalobce reagoval písemností ze dne 18. 3. 2016, ve které zejména uvedl, že nehodlá kontrolní hlášení podat ani na výzvu správce daně, neboť je advokátní kancelář, která je vázána povinností mlčenlivosti dle zákona o advokacii. Náhradní lhůta k podání kontrolního hlášení marně uplynula dne 22. 3. 2016.

- [17] Dne 6. 4. 2017, pod č.j. 2051254/17/2001-52523-105042, vydal správce daně platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení, kterým byla žalobci uložena v souladu s ustanovením § 101h odst. 1 písm. d) ve spojení s ustanovením § 101h odst. 4 zákona o DPH pokuta ve výši 50.000 Kč.
- [18] Žalobce podal proti platebnímu výměru dne 21. 4. 2017 odvolání, ve kterém uplatňoval obdobné námitky jako v podané žalobě.
- [19] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 7. 9. 2017, č.j. 38676/17/5300-21443-701922, bylo odvolání žalobce zamítnuto a platební výměr byl potvrzen.
- [20] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný popsal institut kontrolního hlášení a uvedl, že žalobce nepodal v řádném termínu kontrolní hlášení za období leden 2016 a nepodal je ani v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě správce daně, čímž porušil zákonnou povinnost. Uvedl, že pokuta dle ustanovení § 101h odst. 1 zákona o DPH je koncipována jako sankce vznikající ze zákona, proto má rozhodnutí správce daně o uložení této pokuty deklaratorní charakter; správce daně nemá ani žádný prostor pro správní uvážení ohledně její výše. Dále uvedl, že v případě, že je daňový subjekt přesvědčen, že nemá povinnost podat kontrolní hlášení, lze výzvě správce daně vyhovět podáním tzv. „nulového kontrolního hlášení“. Rovněž uvedl, že při uložení této pokuty nelze posuzovat důvody, kterými by plátce daně ospravedlňoval, proč kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě nepodal.
- [21] K námitce ohledně aplikace ustanovení § 255 odst. 2 daňového řádu žalovaný v odůvodnění uvedl, že Ministerstvo financí se dne 31. 5. 2016 vyjádřilo k problematice souvislosti podávání kontrolních hlášení a povinnosti mlčenlivosti, ve kterém je mimo jiné uvedeno, že v kontrolním hlášení nejsou požadovány žádné údaje, které by měly vypovídací hodnotu o povaze věci. Nenastává tak střet mezi povinností mlčenlivosti a povinností podávat kontrolní hlášení. Institut kontrolního hlášení byl zaveden jako nástroj plošného sběru dat k naplnění základního cíle správy daní. Údaje požadované kontrolním hlášením naplňují dle žalovaného test potřeby pro správu daní a legitimita a legalita postupu jejich získání je nesporná. Upozornil také na to, že předmětné údaje musel ještě před zavedením kontrolního hlášení každý plátce vést v rámci tzv. evidence pro účely DPH, jež si mohl správce daně vyžádat v rámci *ad hoc* postupů.
- [22] K odkazu žalobce na nález Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 32/15 žalovaný uvedl, že v předmětném nálezu nebyla právní úprava kontrolního hlášení jako celek shledána protiústavní. Odkázal zejména na bod 71 tohoto nálezu, ze kterého jsou patrné důvody pro zrušení předmětného ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH. Ústavní soud dle žalovaného neshledal, že by aktuálně vyžadované údaje stanovené formulářem nebyly nezbytnými údaji pro dosažení cíle správy daní. Dle žalovaného Ústavní soud aproboval vznik situace, kdy po určitou dobu bude plátce daně stíhat povinnost podat kontrolní hlášení na základě ustanovení, které bylo Ústavním soudem shledáno protiústavním. I přes

právní závěry Ústavního soudu byl dle žalovaného žalobce povinen podat řádné kontrolní hlášení za leden 2016. Žalovaný neshledal ani porušení zásady „není trestu bez zákona“.

- [23] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [24] Podle ustanovení § 101h odst. 1 zákona o DPH, v rozhodném znění: *„Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši*
a) 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván,
b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván,
c) 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo
d) 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.“
- [25] Podle ustanovení § 101h odst. 4 téhož zákona: *„O povinnosti platit pokutu podle odstavce 1 rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní.“*
- [26] Soud nejprve obecně uvádí, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2018, č.j. 1 Afs 206/2018-27, vyslovil právní názor, že *„ustanovení § 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. Toto ustanovení koresponduje s obecným účelem právní úpravy týkající se kontrolního hlášení, tedy zájmem na včasnosti zjištění správcem daně požadovaných údajů (srov. bod 59 a 60 nálezu Pl. ÚS 32/15).“*
- [27] V prvním žalobním bodu žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s odvolací námitkou ohledně aplikace ustanovení § 255 odst. 2 daňového řádu. V tomto směru označil žalobce napadené rozhodnutí dokonce za nicotné.
- [28] Soud se tedy zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, protože tato vada by vylučovala věcný přezkum. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2006, č.j. 31Ca 39/2005-70, č. 1282/2007 Sb. NSS, všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na: www.nssoud.cz).
- [29] Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č.j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č.j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č.j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č.j. 6A 63/93-22).

- [30] Rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je potom takové, z jehož odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č.j. 6A 48/92-23, publ. pod č. 27/1994 v SpP).
- [31] Žalobci spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s jeho odvolací námitkou ohledně aplikace ustanovení § 255 odst. 2 daňového řádu. Soud považuje nejprve za vhodné konstatovat, že odlišný pohled žalobce na vypořádání odvolací námitky či jiného návrhu ještě a priori neznamená, že se takovou námitkou správní orgán dostatečně nezabýval a nevypořádal argumenty žalobce. V daném případě soud po prostudování žalobou napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že žalovaný v otázce této námitky reagoval dostatečně na argumenty žalobce uvedené v jeho odvolání (srov. body [28] až [31] napadeného rozhodnutí).
- [32] K námitce nicotnosti pak soud uvádí, že povahou nicotnosti se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, publ. pod č. 1629/2008 Sb. NSS., podle kterého *„[n]icotnost (někdy též označována jako nulita, paakt, absolutní zmatečnost, pseudorozhodnutí, non negotium, zdánlivý akt, pa-akt, právní nullum, neexistence, naprostá (absolutní) neplatnost, či dokonce procesní potrat) představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí, je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není „běžným“ rozhodnutím nezákonným, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě „běžných“ vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobila vyvolávat příslušné právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní. Z povahy vad způsobujících nicotnost pak plynou i příslušné právní následky. S nejtěžšími vadami jsou tak nutně spojeny i ty nejtěžší následky. Proto není nikdo povinen nicotné správní rozhodnutí respektovat a řídit se jím.“* Soud dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí výše uvedenými vážnými vadami netrpí, a proto jej nelze považovat za nicotné.
- [33] Podle ustanovení § 255 odst. 2 daňového řádu: *„Správce daně se může s obsahem písemností, o nichž advokát prohlásí, že obsahují skutečnosti, na něž se podle jiného právního předpisu vztahuje povinnost mlčenlivosti advokáta, seznámit pouze za přítomnosti a se souhlasem zástupce České advokátní komory, kterého na základě žádosti správce daně ustanoví její předseda z řad jejích zaměstnanců nebo z řad advokátů; stanovisko zástupce České advokátní komory se uvede v protokolu. Na daňové poradce se použije věta první obdobně.“*
- [34] Soud dospěl k závěru, že ustanovení § 255 odst. 2 daňového řádu míří na *ad hoc* situace, kdy správce daně požaduje po konkrétním advokátu konkrétní písemnosti, které mohou obsahovat skutečnosti podléhající povinnosti advokátní mlčenlivosti dle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o advokacii. Postup naznačený žalobcem v podané žalobě, tj. že měl správce daně oslovit Českou advokátní komoru, aby pověřila svého zástupce a ten by musel dát

správci daně souhlas k tomu, aby se správce daně mohl s listinou (s kontrolním hlášením) seznámit, tak v daném případě nemohl být dle soudu aplikován.

- [35] Je tomu tak zejména proto, že v kontrolních hlášeních nejsou požadovány takové údaje, které by měly vypovídací hodnotu o povaze věci (ohledně poskytnutých právních služeb). Byť se tedy jedná o určité prolomení povinnosti mlčenlivosti advokáta, tak s ohledem na to, že se jedná o legitimní nástroj ke správě daní, nadto dle názoru soudu krytý ustanovení § 21 odst. 5 zákona o advokacii, jak bude uvedeno dále. Na tomto závěru nemůže dle soudu změnit nic ani to, že je předmětné ustanovení § 255 odst. 2 daňového řádu označeno jako „společné“, jelikož soud dospěl k závěru, že toto ustanovení není v daném případě aplikovatelné.
- [36] Nadto žalobcem naznačený postup (souhlas zástupce České advokátní komory k seznámení se s každou listinou – kontrolním hlášením) by dle názoru soudu v praxi prakticky znemožnil reálnou a smysluplnou aplikaci institutu kontrolního hlášení.
- [37] Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal, že předkládání kontrolního hlášení dle zákona o DPH ze strany advokáta by bylo porušením povinnosti mlčenlivosti advokáta ve smyslu ustanovení § 21 zákona o advokacii.
- [38] Podle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o advokacii: *„Advokát je povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb.“*
- [39] Podle ustanovení § 21 odst. 5 téhož zákona: *„Povinností mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny jeho povinnosti jako daňového subjektu stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků; i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje.“*
- [40] Soud předně musí souhlasit se žalobcem v tom smyslu, že v případě kontrolního hlášení, k jehož podání je advokát povinen stejně jako každý jiný plátcе daně, se jedná o určité prolomení zákonné povinnosti mlčenlivosti advokáta vyplývající z ustanovení § 21 odst. 1 zákona o advokacii. Nicméně soud nedospěl k závěru, že by se jednalo o prolomení nezákonné. Je tomu tak proto, že proti advokátní povinnosti mlčenlivosti zde stojí zájem státu na kontrole daní a finančních toků. Tento „střet“ je pak řešen právě výše uvedeným ustanovením § 21 odst. 5 zákona o advokacii, tj. je překryt zákonným ustanovením. Jelikož podávání kontrolních hlášení je legitimním nástrojem ke správě daní, srov. body 57 až 67 nálezu Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 32/15, ve kterém tento provedl tzv. test proporcionality celého institutu kontrolního hlášení s tím, že tento „vyzněl příznivě“, tak nelze dospět k závěru, že by povinnost advokáta podat kontrolní hlášení byla povinností uloženou mu v rozporu se zákonem.
- [41] Obecně se dá říci, že advokátní povinnost mlčenlivosti zahrnuje všechno, o čem se advokát dozví v souvislosti s poskytováním právních služeb. Poskytnutí požadovaných údajů v kontrolním hlášení (srov. rozsah údajů v kontrolním hlášení, jenž bude uveden dále) tak je jistým prolomením této obecné povinnosti mlčenlivosti, nicméně soud již výše dovedl, že se nejedná o prolomení nezákonné. K rozsahu poskytovaných údajů pak lze jen na okraj uvést, že obsahem kontrolního hlášení jsou ve vztahu ke klientovi advokáta údaje týkající se plnění a úplat, údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně a identifikační údaje klienta. Z těchto údajů nelze dle názoru soudu seznat nic o poměrech advokátova klienta, nelze rovněž poznat, jaký druh služby byl klientovi poskytnut (povaha věci), což soud

hodnotí z hlediska advokátní povinnosti mlčenlivosti jako nejdůležitější. Ostatně tyto skutečnosti není možné poskytnout právě z důvodu ustanovení § 21 odst. 5 zákona o advokacii, které sice umožňuje povinnost mlčenlivosti prolomit v souvislosti s plněním povinností advokáta jako daňové subjektu, avšak i v takovém případě je povinnost mlčenlivosti zachována ve vztahu k povaze věci. Tomuto zákonnému požadavku tedy údaje, jež je plátce daně povinen poskytnout v rámci kontrolního hlášení, plně odpovídají.

[42] K odkazu žalobce na stanovisko České advokátní komory soud uvádí, že sám žalobce citoval závěr Komory, že „[k]ontrolní hlášení tak významným způsobem snižuje ochranu klienta proti zásahům státu, pokud jde o garanci jeho práva na právní pomoc.“ Z toho ovšem vyplývá jen to, co soud sám dovodil výše, tj. že k určitému prolomení advokátní povinnosti mlčenlivosti dochází, nicméně sama Komora nedovodila, že by tím byla povinnost mlčenlivosti zcela vyloučena, pouze bude snížena ochrana klienta, což ale sleduje soudem výše popsany legitimní cíl.

[43] Je třeba souhlasit se žalobcem v tom, že zmiňovaný náleze Ústavního soudu výslovně neřešil otázku střetu advokátní povinnosti mlčenlivosti a institutu kontrolního hlášení, nicméně v bodu 67 Ústavní soud uvedl, že „[ú]daje získávané v rámci kontrolního hlášení se pak co do vymezení rozsahu neliší od údajů, které je plátce povinen vést v rámci evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Přitom správce daně si bezpochyby může dané údaje zjistit vlastními kontrolními činnostmi, ať již cestou daňové kontroly, místního šetření či obdobných institutů, u nichž rozsah informací, jež jsou daňové subjekty povinny správci daně sdělit, rovněž není specifikován. To platí i v případě navrhovatelí namítaného zásahu do ochrany klientů advokátů, kteří jsou plátcí DPH. I zde si může správce daně obstarat svou kontrolní činností údaje o výši, četnosti nebo frekvenci plateb uskutečňovaných mezi advokátem a jeho klienty.“ (pozn. podtržení provedl zdejší soud).

[44] Uvedená citace je pak odpovědí na žalobcovu námitku, ve které polemizoval s tvrzením žalovaného, že nedošlo k rozšíření vyžadovaných údajů, neboť údaje uváděné v kontrolním hlášení musel před jeho zavedením každý plátce vést v rámci tzv. evidence pro účely DPH (viz ustanovení § 100 zákona o DPH). K rozsahu údajů si pak soud dovoluje odkázat na bod 66 předmětného nálezu, ve kterém Ústavní soud uvedl, že „[k]ontrolní hlášení se z hlediska obecně vymezeného rozsahu shromažďovaných údajů nevymyká jiným daňovým institutům, v jejichž rámci také dochází ke sběru údajů osobní povahy. Protože zákon o dani z přidané hodnoty nekonkretizuje požadované údaje, vycházel Ústavní soud pro účely dokončení testu proporcionality z údajů vyžadovaných formulářem Ministerstva financí v době rozhodování. Z veřejně dostupného vzorového formuláře kontrolního hlášení na portálu www.financnisprava.cz, jakož i z pokynů k jeho vyplnění, je patrné, že požadovány jsou toho času základní identifikační údaje plátce (název a sídlo právnické osoby, popřípadě jméno, příjmení, datum narození a místo pobytu, jde-li o fyzickou osobu), základní údaje vztahující se k jednotlivým uskutečněným zdanitelným plněním, to jest datum jejich uskutečnění, popř. datum povinnosti přiznat daň, evidenční číslo daňového dokladu, obecný charakter předmětu plnění a jeho hodnota. Dále jsou správcem daně vyžadovány základní identifikační údaje o odběrateli nebo dodavateli, jimiž jsou buď daňové identifikační číslo, anebo, jedná-li se o subjekt bez daňového identifikačního čísla, jméno a příjmení či obchodní jméno subjektu, dále v případě fyzických osob datum narození a místo pobytu, resp. sídlo daného subjektu. Z uvedeného výčtu je zřejmé, že nyní se nejedná o údaje, které by si správce daně nemohl opatřit vlastními vyhledávacími či kontrolními činnostmi, ani o údaje, které by *prima vista* překračovaly rámec údajů nezbytných pro dosažení cíle správy daní.“

[45] Soud dále uvádí, že Ústavní soud se v bodech 74 a 75 zabýval otázkou ochrany správcem daně shromažďovaných osobních a jiných údajů. Uvedl, že „[v] daňovém řádu je otázce ochrany a poskytování informací věnována celá hlava čtvrtá, jejíž ustanovení § 52 odst. 1 stanoví, že úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. Zákon se zde obsáhle věnuje otázkám spojeným nejen s povinností mlčenlivosti, ale též otázkám informační povinnosti správce daně i povinnosti jiných orgánů veřejné moci a subjektů veřejného i soukromého práva poskytovat správci daně údaje. Obdobnou právní úpravu obsahoval i předchůdce daňového řádu, zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v § 24. Za povšimnutí v tomto ohledu stojí i některé zajímavé souvislosti v platném zákonodárství, zejména ustanovení § 10 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, v platném znění, nazvané "Ochrana důvěrnosti majetkových poměrů", dle něhož platí, že "informace o majetkových poměrech osoby, která není povinným subjektem, získané na základě zákonů o daních, poplatcích, penzijním nebo zdravotním pojištění anebo sociálním zabezpečení povinný subjekt podle tohoto zákona neposkytne", tj. je zajištěna jistá úroveň ochrany údajů získaných cestou kontrolního hlášení i zde. Za porušení povinnosti mlčenlivosti přitom může být uložena pokuta až do výše 500 000 Kč (§ 246 daňového řádu; shodně i § 25 dříve platného zákona o správě daní a poplatků), kterou Ústavní soud v minulosti shledal přísnou (srov. usnesení sp. zn. IV. ÚS 369/01 ze dne 21. 2. 2002). Konečně nelze přehlédnout ani trestněprávní rozměr ochrany správcem daně shromažďovaných údajů. Trestní zákoník ve svém § 180 upravuje trestný čin neoprávněného nakládání s osobními údaji a stanoví za něj odpovídající tresty.“ Dále k povinnosti mlčenlivosti jednotlivých pracovníků finančního úřadu uvedl, že „[a]bsolutní garanci nelze poskytnout nikdy, a to ani sebedokonalejším právním instrumentáři. Rizika případného zneužití údajů jsou totiž vlastní lidskému chování jako takovému. Nelze je však "automaticky" předpokládat jako "výchozí nastavení" chování jednotlivce, spíše jako výjimku, exces z něj. Zákonodárce s možností zneužití údajů ze strany pracovníků finanční správy v obecné rovině počítal, upravil základy nakládání s informacemi získanými v rámci správy daní a poplatků a stanovil i sankce za případné porušení těchto zásad. Nadto poškozený subjekt není zbaven svého práva domáhat se náhrady škody vůči tomu, kdo mu ji porušením uvedených zásad způsobil. Ústavní soud tak nesdílí apel navrhovatelů na preventivní upuštění od sběru osobních údajů za účelem eliminace případných rizik s tím spojených, neboť by tím byla de facto popřena podstata státní správy, v tomto případě fungování správy daní.“

[46] Ve třetím žalobním bodu pak žalobce namítal, že žalovaný interpretoval nález Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 32/15, povrchně, neboť nález neřeší otázku ukládání sankcí dle ustanovení § 101h zákona o DPH v období, kdy je rozhodnuto o zrušení k počátku roku 2018 a zákonodárce dosud nenahradil toto zrušené ustanovení jiným zněním, které by bylo v ústavněprávní rovině v pořádku. V tomto směru se proto žalobce dovolával zásady *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*.

[47] Ve vztahu k předmětnému nálezu soud považuje nejprve za vhodné uvést, že Ústavní soud jím rozhodl o návrhu skupiny 21 senátorů na zrušení ustanovení § 100 odst. 1 ve slovech „nebo kontrolního hlášení“ a ustanovení § 101c až 101i zákona č. 235/2004 Sb. tak, že výrok I. řízení o části návrhu na zrušení ustanovení § 101g odst. 3 a § 101d odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., zastavil; ve výroku II. zrušil ustanovení § 101d odst. 1 ke dni 31. 12. 2017; ve výroku III. zrušil ustanovení § 101g odst. 5; a ve výroku IV. ve zbývajících částech návrh zamítl. Ústavní soud rovněž v nálezu formuloval následující právní větu: „Zákon musí blíže vymezit alespoň

okruh údajů, které musí plátce daně sdělovat správci daně v kontrolním hlášení. To nevylučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Ústavy) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. Avšak muselo by se tak stát formou právního předpisu. Jen tak je možno zajistit pro plátce předvídatelnost údajů, které po nich bude stát požadovat. Bez významu pak jistě není ani možnost případné abstraktní kontroly ústavnosti ze strany Ústavního soudu, která je v případě pouhého formuláře vyloučena. Vymezení povinnosti toliko slovy „uvést v kontrolním hlášení předepsané údaje potřebné pro správu daně“ představuje porušení ustanovení čl. 2 odst. 4, čl. 79 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny.“

- [48] Za podstatné soud považuje, že v tomto nálezu Ústavní soud neshledal institut kontrolního hlášení jako celek protiústavním (srov. zejména provedený tzv. test proporcionality v bodech 57 až 67 nálezu). Ústavní soud totiž dospěl k závěru uvedenému v citované právní větě (bod 70 nálezu), který se však vztahuje toliko na okruh údajů, které musí plátce daně sdělovat správci daně (ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH).
- [49] V návaznosti na tento nálezní Ústavního soudu pak bylo toto pochybení zákonodárce napraveno zákonem č. 371/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o platebním styku. S účinností od 1. 1. 2018 bylo změněno ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH do této současné podoby:
- „(1) V kontrolním hlášení je plátce povinen kromě obecných náležitostí podání uvést*
- a) identifikační a kontaktní údaje plátce,*
 - b) údaje týkající se plnění a úplat, pokud tato plnění a úplaty zakládají povinnost podat kontrolní hlášení,*
 - c) údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně,*
 - d) identifikační údaje odběratele nebo dodavatele.“*

[50] V daném případě však došlo ke zrušení tehdejší ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH (*„V kontrolním hlášení je plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.“*) ke dni 31. 12. 2017. Ústavní soud tento svůj postup vysvětlil v bodu 71 nálezu, kde uvedl, že *„[ú]činky zrušení posledně zmíněného ustanovení Ústavní soud stanovil až na 31. 12. 2017 (§ 70 odst. 1 zákona o Ústavním soudu), a to z následujících důvodů. Okamžitým zrušením tohoto ustanovení by ztratila smysl celá právní úprava kontrolního hlášení. Přitom dle názoru Ústavního soudu je důvodem pro zrušení předmětného ustanovení spíše obava z jeho možného budoucího zneužití. Jak již bylo uvedeno výše, aktuálně vyžadované údaje lze považovat za nezbytné pro dosažení cíle správy daní (bod 66 shora).“*

[51] Tato citace je tak dle názoru soudu výstižnou odpovědí na námitky žalobce uvedené ve třetím žalobním bodu. Pro přehled věci soud uvádí, že platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení za zdaňovací období leden 2016 byl správcem daně vydán dne 6. 4. 2017 a právní moci nabyl spolu s právní mocí žalobou napadeného rozhodnutí, tj. dne 8. 9. 2017. Platební výměr na předmětnou pokutu nabyl právních účinků v době, kdy sice bylo předmětné ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH Ústavním soudem zrušeno, to však až ke dni 31. 12. 2017. Nadto Ústavní soud výslovně v nálezu uvedl, že údaje vyžadované do dne vydání nálezu kontrolním hlášením nelze považovat za takové, které by překračovaly rámec údajů nezbytných pro dosažení cíle správy daní (srov. bod 66 nálezu).

[52] Jiná by dle názoru byla situace, kdy by zákonodárce nestihl provést změnu ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH ke dni 1. 1. 2018, protože pak by od tohoto data skutečně nastala situace, kdy by neexistoval žádný (byť Ústavním soudem zhodnocený jako

nedostatečný) zákonný podklad pro určení údajů, které jsou plátcí daně povinni uvádět v kontrolním hlášení. K takové situaci však nedošlo.

- [53] K námitce ohledně zásady *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege* tak soud uvádí, že z výše uvedeného je zřejmé, že žalobce byl jako plátcé daně povinen podat kontrolní hlášení (stejně tak jako v době nabytí právní moci platebního výměru), neboť tato povinnost byla stanovena v zákoně o DPH. Zároveň zde byl stanoven i následek (sankce) za nepodání kontrolního hlášení. Zrušil-li Ústavní soud předmětné ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH až ke dni 31. 12. 2017, pak lze dospět k závěru, že tak sám Ústavní soud zamýšlel aprobeovat situaci, kdy po určitou dobu (než zákonodárce novelizuje předmětné ustanovení, nebo do 31. 12. 2017) bude mít plátcé daně povinnost podat kontrolní hlášení na základě ustanovení, které bylo Ústavním soudem shledáno protiústavním a které bylo z toho důvodu zrušeno.
- [54] Závěrem pak soud obecně uvádí, že institut kontrolního hlášení byl zaveden jako nástroj plošného sběru dat k naplnění základního cíle správy daní, což aprobeoval i Ústavní soud ve svém nálezu.
- [55] Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce rozporoval argumentaci žalovaného ohledně tzv. nulového kontrolního hlášení.
- [56] K tomu soud uvádí, že tvrzení ohledně tzv. nulového kontrolního hlášení uvedl žalovaný v bodu [25] napadeného rozhodnutí. V tomto bodu žalobci vysvětlil, že v případě, kdy je daňový subjekt přesvědčen, že mu za určité období nevznikla povinnost podání kontrolního hlášení podle ustanovení § 101c zákona o DPH, lze výzvě správce daně (k podání kontrolního hlášení) vyhovět podáním tzv. nulového kontrolního hlášení s vyplněním údajů v záhlaví elektronického formuláře kontrolního hlášení, a to prostřednictvím volby „*Rychlá odpověď na výzvu: Nemám povinnost podat kontrolní hlášení.*“ Zároveň žalovaný žalobce odkázal na podrobný postup, který je nutné dodržet a nelze jej nahradit jiným způsobem. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce tento postup nezvolil, na místo toho správci daně zaslal písemnost ze dne 18. 3. 2016, v níž vyjádřil nesouhlas s podáváním kontrolního hlášení.
- [57] S ohledem na to, že předmětem sporu je pokuta uložená žalobci za to, že nepodal ve stanovené lhůtě ani na výzvu správce daně kontrolní hlášení (resp. zda na žalobce dopadá povinnost kontrolní hlášení s ohledem na jeho povinnost mlčenlivosti), nemá polemika žalobce s čistě poučovacím a vysvětlovacím tvrzením žalovaného ohledně tzv. nulového kontrolního hlášení, jakýkoli vztah k právě projednávané věci, a proto je třeba tuto námitku odmítnout jako irelevantní.
- [58] V pátém žalobním bodu žalobce rozporoval charakter uložené pokuty; nesouhlasil se závěrem žalovaného, že se jedná o sankci vznikající přímo ze zákona (*ex lege*), tj. že rozhodnutí o této pokutě má deklaratorní charakter.
- [59] Důvodová zpráva 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, hovoří o tom, že „[t]ato pokuta je koncipována jako sankce vznikající ze zákona (*ex lege*). Jde o obdobnou konstrukci, kterou lze nalézt u pokuty za opožděné tvrzení daně (§ 250 daňového řádu) či u penále (§ 251 daňového řádu). Správce daně tak nemá prostor pro správní uvážení ohledně její výše, která je určena prostřednictvím absolutní částky (1.000 Kč, 10.000 Kč, 30.000 Kč a 50.000 Kč). Výhodou takové konstrukce je předvídatelnost a právní jistota ohledně toho, jaká výsledná

sankce za dané pochybení brozí, jakož i snížení rizika nerovného zacházení, klientelismu či libovůle. S ohledem na to, že se jedná o pokutu vznikající ze zákona, rozhodnutí správce daně o uložení této pokuty má charakter toliko deklaratorní. Správce daně svým rozhodnutím pouze potvrdí naplnění skutkových podstat sankce uvedených v písmenech a) až d). Se vzrůstajícím počtem pokut se administrativní náročnost proporcionálně nezvyšuje, např. proto, že správce daně nemusí každé jednotlivé rozhodnutí odůvodňovat. Návrh rozlišuje čtyři různé situace, které řadí vzestupně 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.“ K písm. d) předmětného ustanovení pak důvodová zpráva uvádí, že „[č]tvrtá situace vyjádřena pod písmenem d) má postihovat nejzávažnější typ prohřešku, k němuž dojde v případě, kdy plátce podání kontrolního hlášení nebo následného kontrolního hlášení neprovede ani na výzvu správce daně. Zde nastupuje nejvyšší z ukládaných sankcí (50.000 Kč).“

[60] Závěru o tom, že se v případě předmětné pokuty jedná o sankci vznikající ze zákona, jakož že rozhodnutí o této pokutě má deklaratorní, nikoliv konstitutivní charakter, svědčí rovněž odkaz důvodové zprávy na obdobnou konstrukci u pokuty za opožděné tvrzení daně dle ustanovení § 250 daňového řádu. Ve vztahu k této pokutě se ve svém nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp.zn. Pl.ÚS 24/14, vyslovil Ústavní soud tak, že „[u]stanovení § 250 daňového řádu upravuje pokutu za opožděné tvrzení daně, která je sankcí za podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Pokuta vzniká přímo ze zákona (ex lege) ve stanovené výši odvozené od výše placené daně, narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení a má stanovenou minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Pokuta za opožděné tvrzení daně představuje zejména motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení, bez nichž není efektivní správa daní možná. Nesplnění povinnosti tvrzení daně je třeba obecně považovat za ohrožení samotného zjištění a stanovení daně a následně i její úhrady, tj. dochází zde k ohrožení cíle správy daní jako takové.“ V nálezu dospěl k závěru, že předmětné ustanovení není v rozporu s ústavním pořádkem.

[61] V tomto směru pak lze ještě odkázat na bod 77. nálezu Ústavního soudu sp.zn. Pl.ÚS 32/15, ve kterém tento nedospěl k závěru o neústavního sankčního mechanismu upraveného ustanovením § 101h zákona o DPH. Soud tak dospěl k závěru, že pokuta dle ustanovení § 101h zákona o DPH za nepodání kontrolního hlášení, je sankcí vznikající ex lege (ze zákona), přičemž rozhodnutí správce daně o této pokutě má deklaratorní charakter, vylučující správní uvážení ohledně její výše.

[62] Žalobce závěrem žaloby navrhoval, aby soud od uložené pokuty upustil. Podle ustanovení § 78 odst. 2 s.ř.s „rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může soud, nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí, ale trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, upustit od něj nebo jej snížit v mezích zákonem dovolených, lze-li takové rozhodnutí učinit na základě skutkového stavu, z něhož vyšel správní orgán, a který soud případně vlastním dokazováním v nikoli zásadních směrech doplnil, a navrhl-li takový postup žalobce v žalobě.“ Žalobce jako důvod pro upuštění uvedl, že předem správce daně upozorňoval, že kontrolní hlášení z předestřených důvodů nepodá, a že právní úprava je v důsledku nálezu Ústavního soudu nejasná.

[63] Soud k tomuto návrhu žalobce uvádí, že jej neshledal důvodným, a to právě z toho důvodu, že se jedná o pokutu, jejíž výše vyplývá přímo ze zákona, přičemž ani správce daně nemohl provést správní úvahu o tom, v jaké výši pokutu uloží, tím méně by pak měla

tato úvaha příslušet soudu. Neumožňuje-li zákonná úprava upustit od uložení sankce, případně v rámci správního uvážení stanovit výši sankce v mezích stanoveného rozpětí, neboť se jedná o fixní částku, není k takovému kroku oprávněn ani soud v rámci moderačního práva (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č.j. 6 As 48/2007-58). Zdejší soud k tomu dodává, že nemá-li správní orgán žádnou možnost správního uvážení o výši pokuty, neboť ta je dána zákonem fixně, nemůže se jednat o pokutu ve výši zjevně nepřiměřené. „Zjevně nepřiměřenou“ by v takovém případě mohla být pouze pokuta převyšující zákonem předepsanou částku, pak by však bylo na místě zrušení rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost, nikoliv využití moderačního práva soudu.

- [64] K argumentu žalobce ohledně nejasnosti právní úpravy soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č.j. 7 As 16/2008-80, v němž tento uvedl následující, pro nyní projednávaný případ zcela přílehlající, právní větu: „*Případnou nejednoznačností výkladu ustanovení právní normy nelze ve smyslu § 78 odst. 2 s. ř. s. zohlednit jako rozhodné kritérium pro moderaci správního trestu.*“ *Obiter dictum* pak soud uvádí, že ospravedlnitelné důvody pro nepodání kontrolního hlášení by bylo lze zohlednit v rámci řízení o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení ve smyslu ustanovení § 101 k zákona o DPH.
- [65] Soud tak ze všech výše uvedených důvodů soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
- [66] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

V Praze dne 30. září 2020

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu