



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **Mgr. M.D., IČ ..., P. 68/7, P.,**

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 70280043, Masarykova 427/31,
602 00 Brno**

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2017, čj. 27944/17/5300-21441-708995,
takto:

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

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobce se žalobu ze dne 18. 8. 2017, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) téhož dne doručitou do datové schránky, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2017, čj. 27944/17/5300-21441-708995 (dále též jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též jen „správce daně“ nebo „finanční úřad“) ze dne 6. 1. 2017,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

čj. 12536/17/2302-50521-404868 (dále též jen „prvoinstanční rozhodnutí“ nebo „platební výměr“), kterým byla žalobci dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, vyměřena pokuta ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení za období 1. čtvrtletí 2016 ani v náhradní lhůtě. Žalobce se domáhal též zrušení prvoinstančního rozhodnutí.

2. Povinnosti plátců daně z přidané hodnoty jsou upraveny zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „zákon o DPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“).
3. Daňové řízení je upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „daňový řád“).

[III] Žaloba

4. Žalobce připomněl, že je čtvrtletním plátcem DPH. Od 1. 1. 2016 vstoupila v účinnost novela ustanovení o kontrolním hlášení přijatá zákonem č. 360/2014 Sb., tedy i zmiňovaný § 101c, § 101g odst. 1 a 3 a § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH.
5. Žalobce měl povinnost do 25. 4. 2016 zaplatit DPH a též pro něho prvou povinnost podat kontrolní hlášení k DPH. Žalobce byl od 20. 4. 2016 do 16. 5. 2016 v pracovní neschopnosti, kdy nebyl pro náhlou příhodu břišní (zánět slepého střeva) schopen docházet do zaměstnání (hrozila mu dokonce operace). Nemohl proto v inkriminované době splnit řádně svoji povinnost vůči správci daně k předložení kontrolního hlášení, neboť nemohl od své účetní převzít kontrolní hlášení a toto ze své datové schránky poslat finančnímu úřadu (žalobce má přístup k datové schránce pouze z kanceláře, nikoliv z domova). Žalobce, aby maximálně dostál svým povinnostem, alespoň telefonicky u účetní zjistil výši DPH a z domova prostřednictvím online banking uhradil DPH, což učinil v zákonné lhůtě, tedy 25. 4. 2016.
6. Správce daně zaslal dne 5. 5. 2016 v době žalobcovy pracovní neschopnosti do jeho datové schránky výzvu k podání kontrolního hlášení. Tuto výzvu za žalobce vyzvedla jeho asistentka, avšak žalobci ji předala až dne 16. 5. 2016 po ukončení jeho pracovní neschopnosti, neboť si neuvědomila důsledky nesplnění této výzvy.
7. Téhož dne, kdy žalobce obdržel výzvu finančního úřadu, tj. v den ukončení pracovní neschopnosti (16. 5. 2016), zaslal finančnímu úřadu kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení bylo shledáno jako bezvadné a úhrada DPH byla shledána jako správná (ve správné výši). Žalobce tak nedlužil na DPH žádné finanční prostředky. Žalobce nebyl sankcionován ani za to, že by prodlení se splněním povinnosti související s kontrolním hlášením ztížilo nebo mařilo správu daní. V této souvislosti dlužno dodat, že na základě výzvy finančního úřadu z 5. 5. 2016 uplynula lhůta pro podání kontrolního hlášení dne 10. 5. 2016. Žalobce byl v prodlení pouhých 6 dnů, včetně víkendu.
8. Finanční úřad nadále žalobce již nikterak nekontaktoval. Žalobce měl za to, že v důsledku finanční správou a ministerstva financí avizované tolerance u prvních kontrolních hlášení nebude tato drobná prodleva mít žádného negativního důsledku.
9. Dne 11. 1. 2017 obdržel žalobce platební výměr, kterým mu byla uložena pokuta 50 000 Kč za opožděné podání kontrolního hlášení. Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání a současně dle pokynu GFR D-29 čj. 111096/16/7100-20116-050484, bod II.3.A. (ospravedlnitelný důvod č. 7) žádost o prominutí sankce. Žádost o prominutí sankce, ačkoliv žalobce splňuje důvody pokynu GFR, byla zamítnuta, aniž by finanční úřad

provedl navrhované důkazy, které prokazují, že žalobce nebyl schopen z objektivní překážky splnit svoji povinnost.

10. Obdobně postupoval žalovaný, který veskrze formalisticky rozhodl tak, že důvody nesplnění povinnosti nejsou pro uložení sankce rozhodné, resp. jediné, co je pro uložení sankce rozhodné, je prodlení žalobce, a to aniž by se zabýval objektivní překážkou splnění povinnosti daňového subjektu, nebo se např. seznámil s důkazy o tom, že výzva finančního úřadu ze dne 5. 5. 2016 se skutečně dostala do dispozice žalobce až 16. 5. 2016 (až 16. 5. 2016 se žalobce mohl seznámit s obsahem výzvy).
11. První uplatněnou námitkou byla rozpornost ustanovení upravujících kontrolní hlášení s ústavním pořádkem.
12. Žalobce k tomu uvedl, že každá sankce, bez ohledu na jaké porušení právní povinnosti je ukládána, musí být přiměřená povaze porušení právní povinnosti a účelu (zákonem chráněnému zájmu), který je sankcí sledován. Jinak je její uložení nejen nezákonné, ale zejména ústavně nekonformní (lex dura sed lex). Zde žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 5. 2015, sp. zn. IV. ÚS 3062/14, z něhož citoval následující: „*Ústavní soud svůj názor na meze zákonem stanovených pokut opakovaně prezentoval, a to nejen ve věci sp. zn. Pl. ÚS. 3/02, týkající se dolní meze pokuty v rámci jiného druhu správního řízení, ale i v řízení pod sp. zn. Pl. ÚS. 38/02 či sp. zn. I. ÚS 416/04, podle kterých je rovněž na místě zabránit ukládání nepřiměřených pokut. Konečně pak i v již zmíněné věci vedené pod sp. zn. Pl. ÚS. 52/13. Nálezem ze dne 9. září 2014, sp. zn. Pl. ÚS. 52/13, došlo ke zrušení minimální výše pokuty v ustanovení § 140 odstavci 4 písmeno f) zákona o zaměstnanosti, tedy ustanovení, které bylo na stěžovatele aplikováno, a to s účinností od 20. října 2014. Rozhodnutí Ústavního soudu, publikované pod č. 219/2014 Sb., tak předběhlo novelu zákona o zaměstnanosti provedenou zákonem č. 136/2014 Sb., jímž měla být, s účinností od 1. ledna 2015, snížena minimální výše pokuty na částku 50.000,- Kč. V současnosti tak není minimální výše pokuty určena. Důvodem tohoto rozhodnutí Ústavního soudu je právě možný likvidační charakter uložené pokuty. Sankce by měla být přiměřená nejen k objektivní a subjektivní závažnosti správního deliktu, ale rovněž k osobě delikventa a jeho osobním poměrům. Vytvoření dolní hranice, a to nikoliv malou částkou, eliminuje možnost správního uvážení příslušného orgánu veřejné moci. Zmenšuje se tak možnost plastičtějšího "ohodnocení" protiprávního jednání pachatele správního deliktu a možnost diferencování závažnosti a okolností obdobného jednání různých přestupců.*“.
13. Ustanovení § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH neumožňuje ukládání přiměřených pokut, neumožňuje uložení pokuty, které by odpovídalo povaze delikventa, jeho zavinění a okolnostem případu (zejména závažnosti porušení právní povinnosti), ukládá finanční správě povinnost vymáhat pokuty i přes jejich možný likvidační charakter a nezakládá rovné postavení daňových poplatníků před zákonem a finanční správou, kdy zvýhodňuje větší podnikatele proti menším. Zákon neumožňuje moderovat výši pokuty dle tohoto ustanovení (na rozdíl od ustanovení § 101h odst. 2 a 3 zákona o DPH) podle míry zavinění a dalších okolností případu. Žalobce měl za to, že takováto sankce je, resp. může být až likvidačního charakteru pro malé živnostníky, pro které částka 50 000 Kč tvoří i několikaměsíční čistý zisk.
14. Žalobce v tomto ohledu akcentoval i zásadní nerovnost daňových poplatníků před zákonem o DPH (a FÚ), tedy nerovnost mezi drobnými živnostníky, kteří odvádějí měsíčně DPH v rádech tisíců či desetitisíců korun, a větších podnikatelů, kteří hradí DPH v částkách milionů korun měsíčně. Zatímco zmínění drobní živnostníci nemohou státu

způsobit škodu velkého rozsahu ani za několik let, větší podnikatelé mohou nepředložením kontrolního hlášení nebo neodvedením DPH státu způsobit značnou škodu při neodvedení DPH či kontrolního hlášení za jeden či dva měsíce. Přesto obě skupiny obdrží zcela stejnou sankci. Je zcela zjevné, že pro drobného živnostníka je/může být takováto sankce na hraně likvidace, zatímco pro většího podnikatele, který může způsobit skutečně značné škody neplacením DPH, je takováto sankce zcela zanedbatelná. V daném případě jde o zjevnou diskriminaci, jejíž povaha spočívá např. ve výši majetku různých skupin poplatníků.

15. Žalobci byla uložena sankce 50 000 Kč, ačkoliv nemohl být dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH v prodlení o více než 6 dnů a nemohl případným prodlením ztížit nebo mařit správu daní. I kdyby žalobce nepodal kontrolní hlášení vůbec (což by jistě bylo zásadně větším prohřeškem), nebo by kontrolní hlášení podal hrubě nesprávné, zkreslené apod., obdržel by stejnou sankci, jako když kontrolní hlášení podá řádně, byť o jediný den později.
16. S tím souvisí i otázka důvodu zavedení kontrolního hlášení. Sám žalovaný uvedl, že smyslem či cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (být k tomu slouží i jiné instituty). Předmětné ustanovení § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH však nerozlišuje míru či závažnost zmaření takového cíle, nebo závažnost následku při nesprávném stanovení daně. Jak je uvedeno shora, finanční úřad nemá možnost rozlišovat, zda poplatník ohrozil či zmařil výběr či vyměření daní v řádech tisíců Kč nebo desítek milionů Kč. Pro oba případy stanoví zcela shodnou sankci.
17. Žalobce přiznal výši DPH ve správné výši a správnou výši DPH včas uhradil. Žalobce hradí měsíčně přibližně 30 tis. Kč, za celé čtvrtletí 2016 se tak jednalo o přibližně 86 000 Kč. Ročně tak na DPH odvede asi 350 tis. Kč. I kdyby žalobce neplatil DPH 10 let, nemůže státu způsobit škodu velkého rozsahu. Přesto, i za jeden den prodlení může obdržet pokutu vyšší, než činí jeho měsíční odvod DPH.
18. Žalobci uložená sankce za šest dní prodlení s podáním kontrolního hlášení (nikoliv zaplacením DPH) je v hrubém nepoměru se sledovaným cílem (účelem) kontrolního hlášení i v nepoměru s výší odváděné DPH, a tedy možného škodlivého následku (který ani nenastal).
19. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud dle § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve spojení s čl. 95 odst. 2 Ústavy podal návrh na zrušení § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH.
20. Žalobce namítal též neústavnost § 101d odst. 1 zákona o DPH pro rozpor s čl. 2 odst. 4 a čl. 79 odst. 3 Ústavy, resp. čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Jak však žalobce připomněl, toto ustanovení již bylo ke dni 31. 12. 2017 zrušeno nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, z něhož žalobce citoval následující část: *„Zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat daně 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.“*

21. Ústavní soud zrušil citované ustanovení, které určuje, že v kontrolním hlášení je plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně. Ústavní soud vyložil, že daňovou správou požadované údaje nemají oporu v zákoně. Nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá a povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích (čl. 2 odst. 4 Ústavy, čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny). Zmíněné ustanovení ukládá plátcovi povinnost uvést v kontrolním hlášení údaje, aniž by zákon údaje blíže upřesnil. Ministerstvo financí přitom nebylo oprávněno (zmocněno zákonem), aby prováděcím předpisem stanovilo údaje, které mají být předloženy. Specifikace požadovaných údajů právním předpisem na základě zákonného zmocnění je přitom podmínkou toho, aby daňový subjekt byl povinen takové údaje předložit, a podmínkou pro to, aby v případě nepředložení takových údajů mohl být sankcionován. Jinými slovy, finanční úřad ukládá sankce za porušení povinnosti, která nemá oporu v zákoně. Žalobce byl ve světle uvedeného nucen předložit údaje, ačkoliv mu to zákon neukládá, resp. neukládá mu, jaké údaje má předložit, a za nepředložení zákonem neuvedených údajů byl sankcionován.
22. Žalobce se dovolával ochrany svého zaručeného práva, aby mu nebyla uložena sankce za porušení povinnosti dle § 101d odst. 1 zákona o DPH, která nebyla zákonem jakkoliv určena. Žalobce byl povinen se řídit toliko zákonem, případně prováděcím předpisem, k němuž zákon Ministerstvo financí zmocnil. Předmětné ustanovení nesplňuje tuto podmínku.
23. Druhou uplatněnou žalobní námitkou byla nesprávnost a nezákonnost rozhodnutí.
24. Žalobce vytýkal žalovanému, že se nezabýval skutečným okamžikem doručení výzvy ze dne 5. 5. 2016. Žalovaný pouze konstatoval, že do datové schránky byla výzva doručena dne 5. 5. 2016, ačkoliv žalobce prokázal, že byl v pracovní neschopnosti, a ačkoliv navrhoval důkazy, kterými prokázal, že se mu výzva nemohla dostat do dispozice před 16. 5. 2016 (žalobce zde *per analogiam* odkázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 21 Cdo 30/2015, z něhož citoval: „*Za omluvitelný důvod, pro který účastník zmeškal lhůtu, je třeba ve smyslu § 58 odst. 1 věty první o. s. ř. považovat jak překážku (událost), která účastníku řízení nebo jeho zástupci objektivně (nezávisle na jejich vůli) zabránila učinit včas příslušný procesní úkon, tak i okolnost účastníkem řízení nebo jeho zástupcem případně způsobenou nebo jinak zaviněnou, jestliže ji lze považovat-zejména za přihlídnutí ke všem okolnostem případu a k poměrům účastníka nebo jeho zástupce - za omluvitelnou.*“ a sp. zn. 20 Cdo 218/2016: „*Omluvitelný důvod*“ ve smyslu § 50d odst. 1 o. s. ř. je myslitelné vztahovat jen k situaci, kdy by se adresát nezdržoval na adrese svého trvalého pobytu; nezdržoval-li by se zde z důvodu např. pracovního pobytu v zahraničí či své hospitalizace, šlo by vskutku o takový důvod.“.
25. Žalobce prokazatelně z objektivních a omluvitelných důvodů nemohl převzít a seznámit se s výzvou finančního úřadu, objektivně a bez jakéhokoliv vlastního zavinění nemohl kontrolní hlášení předložit ve lhůtě tvrzené žalovaným. Žalobce měl za to, že v daném případě nebyla dána žádná z forem zavinění prodlení s předložením kontrolního hlášení a že žalovaný byl povinen tuto skutečnost zohlednit při (ne)ukládání sankce. Žalovaný postupoval vůči žalobci, jako by žalobce alespoň ve formě nedbalosti svoji povinnost porušil. Žalobce však objektivně nemohl svoji povinnost splnit a s ohledem na to, že u něho došlo ke zdravotní komplikaci náhle (žalobce nemohl pro bolesti opustit lůžko), neměl ani možnost si zajistit splnění této povinnosti prostřednictvím jiné osoby (jako to činí nyní po negativní zkušenosti s finančním úřadem).
26. Žalobce měl za to, že uvedené důvody jsou důvody zvláštního zřetele hodné, pro které je

na místě zrušit jemu uloženou sankci, nebo ji moderovat takovým způsobem, aby odrazela okolnosti daného případu.

27. Rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, jsou nesprávná, spočívají na nesprávném právním i skutkovém posouzení věci a jsou pro nedostatek odůvodnění nepřezkoumatelná. Jejich vydání předcházelo porušení zákona.
28. Žalobce namítal, že se správní orgány nijak nezabývaly, resp. se odmítly zabývat okolnostmi pozdního podání kontrolního hlášení. Bez tohoto přezkumu však nelze rozhodnout, zda byl dán důvod pro potrestání žalobce či nikoliv. Tento postup proto zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a nezákonnost procesu předcházejícího rozhodnutí, kterou nelze v rámci řízení před soudem zhojit.
29. Z judikatury Nejvyššího správního soudu k dokazování v daňovém řízení přitom plyne, že daňovému subjektu musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119).
30. Porušení povinnosti správce daně správně vymezit okruh skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat, je vadou řízení před správním orgánem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005-60).
31. Správní orgány uvedeným způsobem nepostupovaly, a tím porušily svou základní povinnost postupovat při správě daní v souladu s právními předpisy a šetřit práva a právem chráněné zájmy žalobce. Rezignací na shora uvedený postup se žalovaný a finanční úřad dopustili porušení základních povinností stanovených jim daňovým řádem, když nezjistili skutečnosti rozhodné pro případné stanovení pokuty co nejúplněji, resp. tak, aby o těchto skutečnostech nebyly důvodné pochybnosti a v rozsahu nezbytném pro rozhodnutí ve věci.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

32. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 24. 10. 2017. Žalovaný s názory uvedenými v žalobě nesouhlasil, dle něj byly skutkový stav a právní posouzení podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu. Žalovaný tedy v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozhodnutí odkázal. K žalobě stručně uvedl, že správce daně může po daňových subjektech, i přes existenci nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, údaje potřebné pro fungování systému kontrolního hlášení požadovat v souladu se současným zněním § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, jelikož Ústavní soud předmětné ustanovení zrušil až ke dni 31. 12. 2017. Do té doby je toto ustanovení účinné, a tedy plně aplikovatelné. Žalovaný k tomu uvedl, že Ústavní soud zrušení předmětného ustanovení až k datu 31. 12. 2017 odůvodnil tím, že důvodem pro jeho zrušení je spíše obava z

budoucího zneužití, přičemž dle Ústavního soudu lze aktuálně vyžadované údaje považovat za nezbytné pro dosažení cíle správy daní (viz bod 71 předmětného nálezu). S ohledem na uvedené je tak požadovaný rozsah údajů uváděných v kontrolním hlášení zcela legitimní. Žalovaný tak měl za to, že předmětná námitka je nedůvodná.

33. Stran námitky neústavnosti § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, žalovaný upozornil, že ústavní konformita ustanovení § 101h zákona o dani z přidané hodnoty již byla Ústavním soudem posuzována. Plénium Ústavního soudu rozhodlo mimo jiné o návrhu na zrušení předmětného ustanovení nálezem ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, ve kterém Ústavní soud shledal předmětné ustanovení ústavně konformním (viz zejména bod 77. uvedeného nálezu). Nutno současně podotknout, že navrhovatelé v řízení sp. zn. Pl. ÚS 32/15 prezentovali v základních rysech totožnou argumentaci s argumentací vyjádřenou žalobcem v nyní projednávaném případě. S ohledem na překážku věci rozsouzené tak měl žalovaný za to, že by nebylo účelné, aby krajský soud podával Ústavnímu soudu opakovaný návrh na zrušení předmětného ustanovení. Žalovaný shledal předmětnou námitku nedůvodnou.
34. Ohledně námitky, že se žalovaný nezabýval objektivními okolnostmi daného případu a nezjistil skutečnosti rozhodné pro stanovení pokuty, žalovaný předně uvedl, že sankce dle § 101 h odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty vzniká v případě naplnění hypotézy dané normy *ex lege*. Platební výměr, kterým je uložena pokuta za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě, je proto pouze deklaratorním rozhodnutím, kterým je daňový subjekt vyrozumíván o tom, že zákonná povinnost k uhrazení pokuty vznikla. V rámci předmětného řízení tak správci daně, potažmo žalovanému, nepřislušelo posuzovat další okolnosti, když jedinou rozhodnou skutečností v daném případě je to, zda došlo k porušení povinnosti, předvídanému v hypotéze předmětné právní normy. V nyní projednávaném případě není sporu o tom, že žalobce předmětné kontrolní hlášení nepodal v zákonné lhůtě, tj. do 25. 4. 2016, a následně ani v náhradní lhůtě dle výzvy do 10. 5. 2016, když kontrolní hlášení bylo žalobcem podáno až dne 16. 5. 2016. Žalobci tak v souladu s § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH přímo ze zákona vznikla povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč.
35. Pakliže na žalobcově straně existovaly jím tvrzené objektivní okolnosti, které mu mohly znemožnit splnění jeho povinnosti ve lhůtě, měly být tyto okolnosti posuzovány v rámci řízení o žádosti o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení, nikoliv v rámci řízení o uložení této pokuty. Ostatně, institut žádosti o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení byl do zákona o dani z přidané hodnoty zákonodárcem zakotven právě z toho důvodu, aby správce daně mohl věc individuálně posoudit a případně moderovat výši pokuty, došlo-li na straně daňového subjektu k porušení povinnosti z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Žalovaný tak na základě výše uvedeného považoval žalobní argumentaci za nedůvodnou.
36. Prvoinstanční i napadené rozhodnutí jsou plně přezkoumatelná a spočívají na správném skutkovém a právním posouzení věci. Správce daně ani žalovaný neměli povinnost se v rámci řízení o uložení pokuty zabývat tím, kdy se výzva dostala do faktické dispozice žalobce, když právní účinky doručení výzvy nastaly ke dni 5. 5. 2016, kdy se do datové schránky žalobce přihlásila oprávněná osoba ve smyslu § 8 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů. Stejně tak správce daně ani žalovaný neměli povinnost prokazovat formu zavinění žalobce, neboť, jak žalovaný opakovaně zdůraznil, platebním výměrem byla

toliko deklarována zákonná povinnost žalobce k uhrazení pokuty, která vznikla nezávisle na vydání prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný tak měl za to, že předmětná námitka je nedůvodná.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

37. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
38. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
39. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
40. Soud rozhodl o věci samé bez jednání, neboť žalovaný výslovně a žalobce ve smyslu § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. vyslovili s takovým postupem souhlas.
41. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
42. Platebním výměrem byla žalobci dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH vyměřena pokuta ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení za období 1. čtvrtletí 2016 ani v náhradní lhůtě.
43. Podle § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, v kontrolním hlášení je plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.
44. Dle § 101e odst. 2 a 3 zákona o dani z přidané hodnoty, plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Lhůty podle odstavců 1 a 2 nelze prodloužit.
45. Dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, 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.
46. Podle § 101h odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, o povinnosti platit pokutu podle odstavce 1 rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daně z přidané hodnoty.
47. Stran skutkového stavu soud připomíná, že zákonná lhůta pro podání žalobcova kontrolního hlášení ve smyslu § 101e odst. 2 zákona o DPH uplynula dne 25. 4. 2016. Protože kontrolní hlášení podáno v této lhůtě nebylo, správce daně výzvou ze dne 4. 5. 2016, čj. 1014851/16/2302-50521-404868, vyzval žalobce k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě do 10. 5. 2016. Tato výzva byla žalobci doručena do datové schránky dne 5. 5. 2016. Žalobce podal kontrolní hlášení dne 16. 5. 2016.
48. Žalobce primárně namítal rozpor § 101h odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty s ústavním pořádkem a navrhoval, aby krajský soud, ve smyslu § 64 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky, předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Současně s tím žalobce namítal i neústavnost § 101d odst. 1 zákona o DPH, avšak konstatoval, že toto ustanovení již bylo zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15.
49. Vskutku, Ústavní soud se k ústavnosti zákonné úpravy kontrolního hlášení vyslovil v nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15 (dále též jen „Nález“), a nebylo proto

důvod, aby mu krajský soud věc předkládal znovu. Rozsah ústavněprávního přezkumu byl vymezen návrhem skupiny jedenadvaceti senátorů, kteří se domáhali zrušení § 100 odst. 1 zákona o DPH ve slovech „nebo kontrolního hlášení“, jakož i zrušení § 101c až 101i zákona o DPH. Napadená zákonná ustanovení upravují institut kontrolního hlášení zavedený zákonem č. 360/2014 Sb. s účinností od 1. ledna 2016, kterým byl novelizován zákon o dani z přidané hodnoty. Ústavní soud pak Nálezem rozhodl takto:

- 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., se zastavuje.*
- II. *Ustanovení § 101d odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., se ruší dnem 31. 12. 2017.*
- III. *Ustanovení § 101g odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., se ruší.*
- IV. *Ve zbývajících částech návrhu se zamítá.*

50. Byť „test proporcionality vyzněl pro celkovou úpravu kontrolních hlášení příznivě“ (k tomu srov. bod 68 Nálezu), došlo Nálezem přesto ke zrušení § 101d odst. 1 zákona o DPH, a to ke dni 31. 12. 2017. Důvody, které vedly Ústavní soud k tomuto kroku, byly vyjeveny v bodech 69 – 71 Nálezu, kde bylo konstatováno toto: „69. Ve vztahu k ustanovení § 101d odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., navrhovatelé vznesli námitku porušení zásady výhrady zákona pro ukládání povinností. Navrhovateli připomínaná zásada výhrady zákona spočívá v tom, že „nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá“ a že „povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích“ (čl. 2 odst. 4 Ústavy, čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny). Zmíněné napadené ustanovení ukládá plátcům povinnost uvést v kontrolním hlášení „předepsané údaje potřebné pro správu daně“. Zákon „předepsané údaje“ nijak blíže neupřesňuje a prostřednictvím ustanovení § 72 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 458/2011 Sb., ponechává na Ministerstvu financí, aby tyto údaje konkretizovalo v elektronickém formuláři kontrolního hlášení. Vláda k tomu uvádí, že správce daně může požadovat pouze údaje potřebné pro správu daní, přičemž tyto údaje by mohl správce daně požadovat po každém plátcovi samostatně i bez specifické povinnosti podat kontrolní hlášení. To je sice pravda, ale pak by je správce daně požadoval adresně a v nesrovnatelně menším rozsahu - konkrétní údaje, po konkrétním plátcovi. Naproti tomu kontrolní hlášení musí plátcové podávat bez vyzvání a uvádět v něm údaje dle aktuální podoby formuláře. Tento formulář tak získává podobu jakéhosi podzákoného předpisu, který neurčitěmu okruhu adresátů ukládá konkrétní povinnosti. A protože povinnosti jsou v zákoně vymezeny velmi neurčitě a široce, jejich konkretizace je na Ministerstvu financí. Lze souhlasit s navrhovateli, že výkonné moci je tak svěřena moc, která dle Ústavy náleží jen moci zákonodárné. Nutnost zákonného vymezení je v tomto případě o to naléhavější, že plátcové musí poskytovat údaje pravidelně a v elektronické podobě. Na jednom místě a prakticky v jednom okamžiku tak stát shromažďuje ohromné množství informací. A právě tato skutečnost činí všechny tyto informace daleko citlivějšími a daleko cennějšími.

70. Proto Ústavní soud dospěl k závěru, že zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátcové sdělovat. 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 plátcové 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. S ohledem na porušení ustanovení čl. 2 odst. 4, čl. 79 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 3 a

čl. 4 odst. 1 Listiny Ústavní soud dle ustanovení § 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., zrušil zmíněné ustanovení § 101d odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb.

71. Účinky zrušení posledně zmíněného ustanovení Ústavní soud stanovil až na 31. 12. 2017 (§ 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb.), 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. Jak patrně, Ústavní soud shledal nedostatky § 101d odst. 1 zákona o DPH v absenci bližšího vymezení okruhu údajů, které musí plátce sdělovat, avšak zároveň konstatoval (bod 66 Nálezu), že *aktuálně* (tedy ke dni vyhlášení Nálezu; pozn. krajského soudu) *vyžadované údaje lze považovat za nezbytné pro dosažení cíle správy daní* a důvodem pro zrušení předmětného ustanovení je *spíše obava z jeho možného budoucího zneužití*. Vzhledem k tomu, že okamžitým zrušením § 101d odst. 1 zákona o DPH by ztratila smysl celá právní úprava kontrolního hlášení, zrušil ho Ústavní soud až ke dni 31. 12. 2017.
52. Pro posouzení žalobních námitek týkajících se § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je tak významné především to, že ke dni rozhodování správních orgánů obou stupňů, resp. ke dni právní moci napadeného rozhodnutí (= 21. 6. 2017), bylo ono ustanovení platnou a účinnou součástí zákona o DPH a orgány finanční správy ho mohly v žalobcově věci aplikovat. A dále, žalobci nebyla uložena sankce za to, že by v jeho kontrolním hlášení absentoval nějaký údaj (= sankce podle § 101h odst. 2 zákona o DPH), ale proto, že kontrolní hlášení nepodal ani v náhradní lhůtě [= sankce podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH]. Skutečnosti, v nichž Ústavní soud spatřoval důvody ke zrušení § 101d odst. 1 zákona o DPH, tak žalobci nebyly jako nedostatky vůbec vytýkány. Žalobní námitka proto nebyla shledána důvodnou.
53. Nedůvodná byla rovněž tvrzení stran § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Předně, návrh byl mj. ve vztahu k § 101h zamítnut (viz výrok IV. Nálezu), k čemuž bylo v bodu 79 vyjeveno také toto: „*Ústavní soud tedy ze všech výše vyložených důvodů neshledal, že by napadená zákonná ustanovení (s výjimkou ustanovení § 101d odst. 1 a § 101g odst. 5) nebylo možno vyložit ústavně konformním způsobem. Neshledal ani zásah do navrhovateli uváděných základních práv. Ústavní soud proto podle ustanovení § 70 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, návrh na zrušení napadených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty ve zbytku (tedy i ve vztahu k § 101h; pozn. krajského soudu) zamítl.*“. A stran žalobcem tvrzeného likvidačního charakteru padesátitisícové sankce, nerozlišování mezi drobnými živnostníky a velkými podnikateli a nemožnosti správního uvážení ohledně ukládané pokuty, soud odkazuje na body 76 - 78 Nálezu, kde Ústavní soud konstatoval mj. toto: „*76. (...) Avšak nerovnost, kterou mají navrhovatelé na mysli, zde není zapříčiněna legislativním "nastavením" kontrolního hlášení, nýbrž rozsahem činnosti plátců DPH povinných podat kontrolní hlášení, která je ze své podstaty u každého z nich jiná. Tomu ovšem také zpravidla odpovídá personální a technické zajištění jejich činnosti, které se bude u každého z nich lišit. Plátce má povinnost evidovat veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem, tedy údaje potřebné pro sestavení daňových tvrzení (s odkazem na ustanovení §*

100 zákona o dani z přidané hodnoty), přičemž tento rozsah evidence je úměrný činností jednotlivého podnikatele. "Velký" podnikatel tedy ve výsledku fakticky eviduje údaje ve větším rozsahu než podnikatel "střední" či "malý". Ústavní soud je toho názoru, že i v tomto bodě napadená ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty z hlediska ústavní konformity obstojí.

77. Ohledně navrhovateli namítaného neústavního deficitu sankcí spojených s porušením povinností vztahujících se ke kontrolnímu hlášení je v první řadě nutno poukázat na v mezidobí přijatou právní úpravu s účinností od 29. 7. 2016. Nová ustanovení § 101j a 101k zákona o dani z přidané hodnoty byla do zákona vložena již zmíněným zákonem č. 243/2016 Sb. První z nich stanoví, že povinnost uhradit pokutu za dodatečné podání kontrolního hlášení bez výzvy správce daně nevzniká, pokud v daném kalendářním roce nedošlo u plátce k jinému prodlení při podání kontrolního hlášení. Druhé ustanovení umožňuje správci daně zcela nebo zčásti prominout pokutu, jestliže k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit, a to aniž by byl vázán návrhem plátce. Odtud je zřejmé, že hlavní důvody, pro které navrhovatelé pokládají ustanovení § 101h zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., za protiústavní, tedy fixní sankce bez možnosti jejich prominutí nebo modifikace a s nimi spojená nemožnost správního orgánu individuálně věc posoudit a pokutu moderovat, byly touto novelizací odstraněny. Jediné pokuty, na něž se zmíněné instituty vyloučení vzniku a prominutí pokuty nevztahují, jsou nyní pokuty ukládané správcem daně ve výši do 50 000 Kč plátcí, který na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje ani prostřednictvím následného kontrolního hlášení; a dále pokuty ve výši do 500 000 Kč ukládané tomu, kdo nesplněním povinnosti související s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daní. Z koncepce těchto peněžitých sankcí však vyplývá, že jejich uložení předchází jiné delikt ní jednání plátce či nedostatky v plnění jeho povinností. Navíc se na tyto sankce vztahuje ustanovení § 101h odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., dle kterého při stanovení výše těchto pokut dbá správce daně na to, aby pokuta nebyla v hrubém poměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní; přitom přihlédne zejména k míře součinnosti ze strany plátce. I u těchto sankcí tedy zákon předvídá možnost jejich modrace při zvážení všech okolností vytykaného porušení povinností ze strany plátce správcem daně. Ústavní soud proto nedospěl k závěru o neústavnosti sankčního mechanismu upraveného ustanovením § 101h zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb.

78. (...) Na druhou stranu nelze odhlédnout od skutečnosti, že pokuta ve výši 30 000 Kč nepředstavuje pro plátce povinného podat kontrolní hlášení nadmíru velké břímě. Plátcem DPH se totiž stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku teprve tehdy, když její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Dle názoru Ústavního soudu tedy zpravidla nepůjde o subjekt, u něhož by z hlediska jeho příjmů a vůbec jeho schopnosti pokutu uhradit bylo možno očekávat "rdousící efekt" v souvislosti s takto uloženou sankcí. I tento rozměr je třeba vzít v úvahu při posuzování ústavní konformity dotčených zákonných ustanovení. I když Ústavní soud v odst. 78 Nálezu výslovně zmínil pokutu ukládanou ve smyslu § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH (= 30 000 Kč), lze jeho závěry jistě vztáhnout i na padesátitisícovou sankci uloženou podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Mezi stranami nebylo sporné, že žalobce nesplnil povinnost podat kontrolní hlášení ani v náhradním termínu, a správce daně mu tak, v duchu díkce § 101h odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty, uložil pokutu ve výši padesáti tisíc korun.

54. A důvodná nebyla ani tvrzení namítající nezohlednění okolností a důvodů, pro které žalobce podal kontrolní hlášení až po uplynutí náhradní lhůty. Tyto skutečnosti totiž mohou být zohledněny nikoliv při ukládání pokuty za nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení v náhradní lhůtě [tedy postupuje-li správce daně ve smyslu § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH], ale až v případném řízení iniciovaném žádostí plátce o prominutí pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) zákona o DPH (= postupem ve smyslu § 101k odst. 1 téhož zákona). Správce daně totiž může zcela nebo zčásti prominout takovou pokutu, pokud k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit (viz § 101k odst. 2 větu první zákona o DPH), přičemž *žádost o prominutí pokuty podle odstavce 1 lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu* (§ 101k odst. 3 zákona o DPH).
55. Vzhledem k tomu, že soud neshledal žádnou z uplatněných námitek důvodnou, žalobu ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. Soud rovněž neshledal důvod pro žalobcem navrhovanou moderaci uložené sankce. Podle § 78 odst. 2 s. ř. s. platí, že *rozhoduje-li soud o žalobě proti rozhodnutí, jímž správní orgán uložil trest za správní delikt, může soud, nejsou-li důvody pro zrušení rozhodnutí podle odstavce 1, 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*. Vzhledem k tomu, že v dané věci nebyla pokuta uložena *ve zjevně nepřiměřené výši*, nebyl zde ani důvod pro postup podle § 78 odst. 2 s. ř. s.

[V] Náklady řízení

57. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň dne 30. 4. 2019

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

