



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka, soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a soudce Mgr. Ing. Jana Kratochvíla, Ph.D., LL.M. ve věci

žalobce

Ing. J. J.,

zastoupený: Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní
se sídlem U Bulhara 1611/33, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2017, č. j. 43281/17/5300-22444-706385,
a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2017, č. j. 43282/17/5300-22444-706385**

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2017, č. j. 43281/17/5300-22444-706385, a rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 10. 2017, č. j. 43282/17/5300-22444-706385, **se ruší a věci se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 26 691,- Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právní zástupkyně.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, jehož zdaňovacím obdobím je vždy jeden kalendářní měsíc a který měl dále v souladu s § 101c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „ZDPH“) povinnost podávat kontrolní hlášení ve lhůtě stanovené v § 101e ZDPH. V případě kontrolního hlášení za měsíc říjen r. 2016 žalobce zaslal dne 25. 11. 2016 Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) datovou zprávu bez uznávaného elektronického podpisu obsahující příslušné kontrolní hlášení. Následně dne 28. 11. 2016 podal v listinné podobě potvrzení této své zprávy. Správce daně toto podání neuznal, neboť ho bylo třeba učinit do konce lhůty stanovené zákonem, tedy do 25. 11. 2016 (protože bylo podáno až po této lhůtě, hledí se na něj, jako by vůbec nebylo podáno). Následně – na základě údajů uvedených v daňovém přiznání – správce daně dospěl k závěru, že žalobce měl povinnost kontrolní hlášení za říjen r. 2016 podat, a dne 16. 12. 2016 ho tudíž vyzval, aby v náhradní lhůtě 5 dnů příslušné kontrolní hlášení podal. Výzva byla žalobci doručena dne 22. 12. 2016; žalobce kontrolní hlášení za uvedené období prostřednictvím datové zprávy opatřené uznávaným elektronickým podpisem podal dne 28. 12. 2016. Následně dne 25. 1. 2017 správce daně vydal platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení, č. j. 296471/17/2008-51524-108436, kterým byla žalobci podle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH uložena pokuta ve výši 50 000 Kč (dále také „platební výměr č. 1“), neboť žalobce nepodal kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě (ta uplynula dne 27. 12. 2016; přičemž žalobce kontrolní hlášení podal až 28. 12. 2016).
2. Obdobná situace nastala i v případě kontrolního hlášení za měsíc listopad r. 2016. Žalobce zaslal správci daně příslušné kontrolní hlášení dne 27. 12. 2016 datovou zprávu bez uznávaného elektronického podpisu. Následně dne 28. 12. 2016 poslal žalobce správci daně datovou zprávu již opatřenou uznávaným elektronickým podpisem obsahující potvrzení uvedeného podání. Správce daně toto podání neuznal, neboť ho bylo třeba učinit do konce lhůty stanovené zákonem, tedy do 27. 12. 2016. Následně dne 9. 1. 2017 správce daně žalobce vyzval k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě. Výzva byla žalobci doručena dne 12. 1. 2017; dne 13. 1. 2017 žalobce v rámci tzv. „rychlé odpovědi na výzvu“ uvedl, že potvrzuje správnost naposledy podaného kontrolního hlášení. Dne 23. 1. 2017 potom zaslal i samotné kontrolní hlášení. Správce daně následně dne 25. 1. 2017 vydal platební výměr na pokutu za nepodání kontrolního hlášení, č. j. 296472/17/2008-51524-108436, kterým byla žalobci podle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH uložena pokuta ve výši 50 000 Kč (dále také „platební výměr č. 2“), neboť žalobce nepodal kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě (ta uplynula 17. 1. 2017; přičemž žalobce kontrolní hlášení podal až 23. 1. 2017).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

3. Proti uvedeným platebním výměrům se žalobce bránil odvoláním. V případě platebního výměru č. 1 žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 10. 2017, č. j. 43281/17/5300-22444-706385, odvolání zamítl (dále jen „napadené rozhodnutí č. 1“). V případě platebního výměru č. 2 žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 10. 2017, č. j. 43282/17/5300-22444-706385, tento platební výměr změnil tak, že se jedná o pokutu za opožděné podání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH a výši pokuty v souladu s tímto zákonným ustanovení nově stanovil na 10 000 Kč (dále jen „napadené rozhodnutí č. 2“). Důvodem této změny bylo, že žalovaný uznal podání žalobce ze dne 13. 1. 2017, a uzavřel tedy, že žalobce podal kontrolní hlášení v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně.
4. Žalobce se s tímto závěrem neztotožnil a proti uvedeným rozhodnutím podal dne 12. 12. 2017 k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu podle § 65 s. ř. s. Žaloba proti napadenému rozhodnutí č. 1 byla vedena pod sp. zn. 8 Af 43/2017; žaloba proti napadenému rozhodnutí č. 2 pod sp. zn. 8 Af 44/2017. Vzhledem k tomu, že obě žaloby byly podány týž žalobcem a míří proti témuž žalovanému, rovněž právní otázka stojící v základu obou věcí je shodná a samotné žaloby jsou obdobné, městský soud rozhodl podle § 39 odst. 1 s. ř. s. o spojení obou věcí. Projednávány tak jsou společně pod sp. zn. 8 Af 43/2017.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

5. Žalobce proti napadeným rozhodnutím zaprvé namítá, že kontrolní hlášení podal ve lhůtě stanovené v § 101e odst. 2 ZDPH (25. 11. 2016, resp. 27. 12. 2016), a tedy se žádného porušení povinnosti nedopustil. Žalobce měl problém s připojením elektronického podpisu, a tak spoléhal na možnost potvrzení podání do 5 dnů (s odkazem na § 71 odst. 3 daňového řádu). K tomuto potvrzení došlo jak v případě kontrolního hlášení za říjen r. 2016 (potvrzeno osobním podáním ze dne 28. 11. 2016), tak v případě kontrolního hlášení za listopad r. 2016 (potvrzeno elektronickým podáním se zaručeným elektronickým podpisem ze dne 28. 12. 2016). Není legitimní, resp. je nepřiměřeně tvrdé, aby podání obsahující kontrolní hlášení bylo prohlášeno za neúčinné. Jedná se o projev nepřipustného formalismu.
6. Zadruhé žalobce namítá, že byly porušeny některé ze zásad správního trestání, a to sice zásada ústnosti a zásada projednací. (zakotveny i na ústavní úrovni, v čl. 38 odst. 2 a čl. 40 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). Žalobci nebylo umožněno, aby se k věci před vydáním konečného rozhodnutí o správním deliktu – platebního výměru vyjádřil; delikt nebyl projednán. Rovněž bylo porušeno žalobcovo právo na obhajobu.
7. Zatřetí žalobce namítá neústavnost § 101h ZDPH, neboť neobsahuje žádné liberační důvody, jak by se mohl žalobce odpovědnosti za správní delikt zprostit. Uvedené ustanovení neumožňuje zkoumat důvody, pro které došlo k porušení zákonné povinnosti spojené s kontrolním hlášením, ani neumožňuje zohlednit různé okolnosti při stanovení výše pokuty (či její moderaci). Jednotná výše pokuty pro všechny subjekty je podle něj neproporcionální, neboť různé daňové subjekty (malé i velké podnikatele) zatěžuje různou měrou. Žalobce rovněž odkazuje na to, že správce daně a žalovaný nezohlednil okolnosti stanovené v § 101h odst. 6 ZDPH. Žalobce se dále odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 11. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 15/04, a ze dne 23. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 28/98.

8. V této souvislosti žalobce rovněž argumentuje, že uložené pokuty nejsou co do své výše přiměřené. Tato nepřiměřenost je dána zejména poměrem mezi daňovou povinností a výší pokuty. Žalobce rovněž upozorňuje, že ust. § 101h ZDPH se vymyká běžným principům ukládání pokut a že stanovené pokuty jsou nepřiměřeně vysoké. Žalobce rovněž zpochybňuje reálný přínos institutu kontrolního hlášení pro správu daní a pro společnost. Žalobce rovněž považuje za nepřiměřené, že stát prostřednictvím kontrolního hlášení shromažďuje velké množství osobních údajů, u nichž hrozí zneužití. Dále v této souvislosti, žalobce provedl test proporcionality, z něhož dovozuje, že institut kontrolního hlášení, tak jak je zakotven v ZDPH není ústavně konformní; zejména upozorňuje, že míra zatížení daňových subjektů dalšími povinnostmi není na druhé straně vyvážena adekvátním efektem při výběru daní.
9. V tomto kontextu žalobce zpochybňuje závěry nálezu Ústavního soudu 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15. Uvádí, že pokuty spojené s kontrolním hlášením pro něj mohou mít rdousící efekt, vzhledem ke kumulativní hodnotě pokut, které dostává opakovaně. Žalobce rovněž argumentoval proti povinnosti podávat daňové tvrzení pouze na předepsaném formuláři, upozornil rovněž na řízení vedené u Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS 19/17.
10. Začtvrté žalobce namítá nepřezkoumatelnost platebních výměrů a napadených rozhodnutí, když uvádí, že se správce daně a žalovaný nezabývali námitkou, že příslušná kontrolní hlášení ve skutečnosti byla podána.
11. Žalovaný se k žalobám vyjádřil ve vyjádřeních ze dne 7. a 1. 3. 2018. Stran účinnosti podání kontrolního hlášení zopakoval argumentaci obsaženou v napadených rozhodnutích. Podle něj vzhledem k tomu, že datová zpráva obsahující kontrolní hlášení byla bez uznávaného elektronického podpisu a její potvrzení nebylo doručeno správci daně do konce lhůty pro podání kontrolního hlášení tak, jak ukládá speciální ustanovení § 101d odst. 2 ZDPH, neměl úkon učiněný datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu účinky podání. Dle § 101a odst. 4 ZDPH podání uvedené v § 101a odst. 1 ZDPH, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné. Je tedy třeba na něj pohlížet tak, jako by nebylo nikdy učiněno.
12. Žalovaný dále uvádí, že v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu neměl před vydáním napadených rozhodnutí povinnost žalobce se zjištěnými skutečnostmi, neboť v odvolacím řízení nebyly žádné další podklady shromážděny (resp. nebylo prováděno dokazování); dále neměl povinnost žalobce upozornit na změnu právního názoru, neboť tato změna byla ku prospěchu žalobce (nikoliv v jeho neprospěch). Současně žalobce uvádí, že nebyla porušena zásada ústnosti, protože z právních předpisů neplynula povinnost konat v dané věci ústní jednání.
13. Žalobce rovněž odmítl námitku žalobce stran protiústavnosti institutu kontrolního hlášení a pokut stanovených za porušení povinností s ním souvisejících. V této souvislosti odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15.
14. Při jednání soudu dne 31. března 2021 setrvali účastníci na svých skutkových i právních stanoviscích.

III.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Posouzení žaloby

15. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem vymezených námitek, vycházel přitom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Žaloba je důvodná.
16. Městský soud se na prvním místě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Žalobce namítá, že se správce daně ani žalovaný nevypořádali s námitkou, že kontrolní hlášení ve skutečnosti bylo podáno. Městský soud této námitce nemohl přisvědčit; žalovaný jednoznačně vyložil proč podání učiněná datovou zprávou bez zaručeného elektronického podpisu dne 25. 11. 2016 a dne 27. 12. 2016 (potvrzená podáními ze dne 28. 11. 2016, resp. 28. 12. 2016) nepovažoval za účinná. Z napadených rozhodnutí je tedy zřejmé na základě jaké právní úvahy žalovaný rozhodl.
17. Dále se městský soud zabýval námitkou spočívající v tom, že žalobce ve skutečnosti kontrolní hlášení za měsíce říjen a listopad 2016 účinně podal, a to ve lhůtě k tomu zákonem stanovené. Jedná se o námitku, která směřuje proti právnímu názoru, na němž jsou napadená rozhodnutí založena, a sice že žalobcem učiněná podání byla neúčinná, neboť byla učiněna tzv. nekvalifikovaným podáním a ve lhůtě stanovené v § 101d odst. 2 ZDPH nebyla potvrzena nebo opakována.
18. Podle § 101a odst. 1 písm. b) ZDPH ve znění účinném v době vzniku povinnosti podat kontrolní hlášení (dále také „rozhodné znění“), *[p]látce je povinen podat elektronicky kontrolní hlášení nebo jiné hlášení, s výjimkou hlášení podle § 19. Podle odst. 3 písm. a) a b) téhož ustanovení lze takové podání učinit elektronicky pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, (...) c) dodatečně potvrzenou za podmínek uvedených v daňovém řádu. Podle odst. 4 téhož ustanovení, [p]odání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné.*
19. Podle § 71 odst. 3 daňového řádu v rozhodném znění, *[ú]činky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v odstavci 1; tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav.*
20. Podle § 101d odst. 2 ZDPH v rozhodném znění, *[p]okud je kontrolní hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy vyžadující dodatečné potvrzení, musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení.*
21. Podle § 101h odst. 1 ZDPH 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

d) 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.

22. Městský soud konstatuje, že žalobce kontrolní hlášení v obou případech, tedy jak v případě kontrolního hlášení za říjen r. 2016, tak za listopad r. 2016, podal v poslední den lhůty (25. 11. 2016, resp. 27. 12. 2016), ovšem datovou zprávou, která nebyla opatřena uznávaným elektronickým podpisem. Následně toto podání, které by samo o sobě nemohlo mít žádné účinky (srov. § 101a odst. 3 ZDPH a § 71 odst. 3 daňového řádu), do 5 dnů potvrdil. Podání ze dne 25. 11. 2016 tak žalobce potvrdil osobním podáním učiněným dne 28. 11. 2016; podání ze dne 27. 12. 2016 potvrdil dne 28. 12. 2016, nyní již datovou zprávou opatřenou uznávaným elektronickým podpisem (oba tyto způsoby § 71 odst. 3 daňového řádu předvídá).
23. Za standardních okolností by tedy tato podání byla považována za učiněná v den, kdy žalobce zaslal správci daně datovou zprávu, která nebyla opatřena uznávaným elektronickým podpisem (v posuzovaném případě tedy 25. 11. 2016, resp. 27. 12. 2016). To ovšem v případě kontrolního hlášení neplatí; § 101d odst. 2 ZDPH totiž stanoví jinou lhůtu pro potvrzení původní datové zprávy; podle tohoto ustanovení podání vyžadující následné potvrzení (tím se rozumí právě potvrzení podle § 71 odst. 3 daňového řádu, na něž odkazuje § 101a odst. 3 písm. c) ZDPH) musí být potvrzeno ve lhůtě stanovené pro podání kontrolního hlášení v § 101e ZDPH.
24. Žalovaný vyšel při posouzení věci z následující úvahy: ust. § 71 odst. 3 daňového řádu upravuje účinky tzv. nekvalifikovaného podání, tedy podání učiněného prostřednictvím datové zprávy, u kterého není zákonem vyžadovaným způsobem ověřena identita odesílatele (např. e-mailová zpráva bez zaručeného elektronického podpisu). Takové podání je účinné za předpokladu, že je do 5 dnů ode dne doručení správci daně potvrzeno nebo opakováno kvalifikovaným způsobem (viz § 71 odst. 1 daňového řádu). Pokud nekvalifikované podání není ve stanovené lhůtě potvrzeno nebo opakováno, potom je neúčinné, tedy se na něj hledí, jako by vůbec nebylo učiněno. Uvedená 5denní lhůta je přitom propadná a její zmeškání nelze prominout ani jí prodloužit. Ust. § 101d odst. 2 ZDPH potom představuje zvláštní úpravu, která stanoví jinou lhůtu pro potvrzení takového nekvalifikovaného podání; tato lhůta není fixně 5denní, ale její délka, která je navázána na konec lhůty pro podání kontrolního hlášení, variuje na škále vícero dní a žádný den (to v případě, že je nekvalifikované podání učiněno v poslední den lhůty pro podání kontrolního hlášení).
25. Takovýto výklad uvedených ustanovení (tedy § 101d odst. 2 ZDPH v návaznosti na § 71 odst. 3 daňového řádu) je na první pohled vcelku jednoznačný a jazykově správný. Městský soud se ale nemohl spokojit pouze s jazykovým výkladem daného ustanovení, který, jak již před delším časem uvedl Ústavní soud v hojně citovaném nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97 (N 163/9 SbNU 399) „*představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.*“ Bylo tedy na místě, aby se soud zabýval i účelem relevantních ustanovení.
26. V komentáři k daňovému řádu vydaném v nakladatelství Wolters Kluwer v r. 2011 se k účelu a účinkům institutu nekvalifikovaného podání podle § 71 odst. 3 uvádí následující: „*Účelem je umožnit osobě, která nemá v daný moment možnost učinit podání řádným*

způsobem, aby podala „prozatímní“ podání ve formě, ze které není současně možné ověřit, zda osoba označená jako podatel byla podatelem skutečným. Proto je zapotřebí dodatečného potvrzení nebo zopakování takového podání některou z kvalifikovaných forem podání podle odst. 1. Výhodou takového postupu je především zachování lhůty pro podání, neboť při včasném potvrzení či zopakování se za rozhodný okamžik považuje doba, kdy správci daně došlo původní (nekvalifikované) podání. Jedním z dalších cílů komentovaného ustanovení je též umožnit využít elektronickou komunikaci i těm podatelům, kteří nedisponují uznávaným elektronickým podpisem ani nemají zřízenou datovou schránku. To může mít klíčový význam v těch případech, kdy zákon stanoví povinnou elektronickou formu komunikace (jako např. § 102 odst. 2 zákona o DPH, § 38j odst. 4 zák. daních z příjmů)“ [BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K. a ŽÍŠKOVÁ, M.. *Daňový řád: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011].

27. Obdobnou právní úpravu obsahuje i § 37 odst. 4 správního řádu. V komentáři ke správnímu řádu vydaném v nakladatelství C. H. Beck v r. 2019 je k uvedenému institutu z hlediska jeho účelu a účinkům uvedeno následující: „Má-li být podání učiněno v určité lhůtě, může mít právě tento způsob podání své opodstatnění tam, kde podatel není schopen podání učinit písemně, ústně do protokolu ani v elektronické podobě podepsané uznávaným elektronickým podpisem, ale je schopen podání učinit některým z jiných výše uvedených technických prostředků. Pokud podatel takto učiněné podání následně do pěti dnů potvrdí, resp. doplní písemně, ústně do protokolu či v elektronické podobě podepsané uznávaným elektronickým podpisem, zůstane mu lhůta pro učinění podání zachována [k tomu, kdy je lhůta, na kterou je vázáno provedení určitého úkonu v řízení, zachována, viz též § 40 odst. 1 písm. d)]“ [JEMELKA, L., PONĎELÍČKOVÁ, K., BOHADLO, D.: *Správní řád. Komentář*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019].
28. Lze tedy shrnout, že citovanými ustanoveními založená možnost učinit podání nekvalifikovanou formou (která je obvykle každému jednoduše dostupná v jakýkoliv čas) za předpokladu jeho následného potvrzení či opakování ve stanovené lhůtě má význam zejména tehdy, pokud ten, kdo podání činí, již ve stanovené lhůtě nemá možnost učinit podání některou z předepsaných čili kvalifikovaných forem (např. chce podání učinit poslední den lhůty večer; nachází se v zahraničí apod.). Jedná se tak *de facto* o záchrannou možnost, jak lze dosáhnout zachování lhůty. Lze totiž předpokládat, že pokud by ten, kdo by měl ve stanovené lhůtě možnost podání učinit kvalifikovanou formou, tak by takové formě dal přednost před formou nekvalifikovanou, která by beztak vyžadovala následné potvrzení. Dalším důvodem zavedení tohoto institutu, jak uvádí výše citovaný komentář k daňovému řádu, může být snaha podpořit elektronickou komunikaci a umožnit ji i lidem, kteří nedisponují nástroji zaručující identifikaci.
29. Výše popsany typický účel uvedeného institutu, tedy možnost dosáhnout zachování lhůty (při nemožnosti v této lhůtě učinit kvalifikované podání), se ale při podávání kontrolního hlášení neuplatní. Ust. § 101d odst. 2 ZDPH totiž stanoví, že k potvrzení nekvalifikovaného podání musí dojít ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení. Je tedy vyloučeno – tak jak by to bylo možné v režimu obecné úpravy dle § 71 odst. 3 daňového řádu – toto nekvalifikované podání potvrdit až po uplynutí uvedené lhůty s tím, že tato lhůta zůstane zachována. V případě kontrolního hlášení tak může uvedený institut sledovat pouze účel usnadnění komunikace s orgány státu tak, aby mohla probíhat i způsoby, které jsou dnes ve společnosti zcela běžné (např. e-mailem) a projevit v tomto ohledu co největší

„komunikační vstřícnost“ Právě tento účel je třeba mít na zřeteli při výkladu dotčených ustanovení.

30. Na druhé straně je třeba analyzovat, jaký účel sleduje speciální úprava lhůty pro potvrzení nekvalifikovaného podání stanovená v § 101d odst. 2 ZDPH. V důvodové zprávě k novele ZDPH č. 360/2014 Sb., kterou bylo zavedeno kontrolní hlášení, se k uvedenému ustanovení (původně § 101d odst. 3 ZDPH) uvádí: *„S ohledem na nutnost získat informace, jež mají být obsahem kontrolního hlášení, bez prodlení, je žádoucí zakotvit obdobnou konstrukci, jako lze nalézt v ustanovení § 102 odst. 3 zákona o DPH. Umožňuje se tedy plátcí využít režim podle § 71 odst. 3 daňového řádu, tzn. dodatečně potvrdit učiněné podání způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu, avšak s tím rozdílem, že k potvrzení kvalifikovaným způsobem bude muset dojít ještě ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení, nikoli až následně v dodatečné lhůtě (5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně). Pokud plátce nestihne potvrdit toto nekvalifikované elektronické podání ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení, bude se na něj hledět, jako by kontrolní hlášení nepodal.“* Je tedy zřejmé, že analyzovaná speciální úprava byla přijata proto, aby daňové subjekty byly motivovány podávat kontrolní hlášení kvalifikovaným způsobem včas, a příslušný správce daně tak měl bez případné prodlevy k dispozici příslušné informace (a mohl tedy efektivně vykonávat své úkoly při správě daní).
31. Při porovnání účelů, které obě analyzované právní úpravy sledují, městský soud dospěl k závěru, že výše uvedená interpretace zastávaná žalovaným je nesprávná. Je totiž zřejmé, že obecná úprava institutu nekvalifikovaného podání a zejména lhůty k jeho potvrzení či opakování (viz § 71 odst. 3 daňového řádu) se jen zčásti překrývá s účelem speciální lhůty zakotvené v § 101d odst. 2 ZDPH. Podle názoru městského soudu je tak pro nekvalifikované podání kontrolního hlášení nadále v určitých případech platná obecná 5denní lhůta zakotvená v § 71 odst. 3 daňového řádu. Odlišit je podle názoru městského soudu třeba vícero situací, přičemž kritériem odlišení je včasnost podání kontrolního hlášení, resp. uplynutí lhůty k podání kontrolního hlášení.
32. Na prvním místě je třeba uvést situaci, kterou předpokládá § 101d odst. 2 ZDPH a na kterou jedinou přímo dopadá. Jedná se o situaci, kdy daňový subjekt podá kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou před uplynutím lhůty pro podání kontrolního hlášení a toto podání potvrdí stále ještě v této lhůtě. Potom takové nekvalifikované podání bude účinné bez ohledu na to, kolik dní uplynulo od jeho podání do jeho potvrzení (viz znění § 101d odst. 2 ZDPH). Zde je třeba zdůraznit, že v tomto případě uvedený institut pochopitelně nesleduje účel zachování lhůty, jak bylo rozebráno výše (neboť samotné potvrzení musí být učiněno ještě ve lhůtě), ale může sledovat pouze účel usnadnění komunikace se správcem daně (viz výše); v tomto ohledu je právní úprava za jistých okolností pro daňový subjekt dokonce příznivější než obecná úprava zakotvená v § 71 odst. 3 daňového řádu.
33. Další situace, která připadá v úvahu (a ke které došlo i v případě žalobce), je situace, kdy daňový subjekt podá kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou před uplynutím lhůty pro podání kontrolního hlášení, toto podání ovšem potvrdí až po jejím uplynutí. Městský soud je toho názoru, že v takovém případě nelze dojít k závěru, že uvedené podání je neúčinné (a nemá se k němu přihlížet), ale naopak je třeba aplikovat obecně stanovenou 5denní lhůtu k jeho potvrzení (viz § 71 odst. 3 daňového řádu), s tím že takové podání (pokud tato 5denní lhůta bude dodržena) bude považováno za učiněné nikoliv dnem, kdy bylo podáno, ale dnem kdy bylo potvrzeno (to v důsledku aplikace § 101d odst. 2 ZDPH).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

Takové podání tedy sice nebude včasné, ale bude účinné, což pro podatele a konečně i pro správce daně – jak se plně ukazuje v případě žalobce – není bez významu. Jak bylo řečeno, zákonodárce zakotvením § 101d odst. 2 ZDPH směřoval k řešení otázky včasnosti podání kontrolního hlášení (její význam tímto ustanovením vyzdvihl). Při správě daní má včasnost (např. podání kontrolního hlášení nebo daňového tvrzení) zajisté svou hodnotu a význam. Současně je ale třeba říci, že tato hodnota není absolutní v tom smyslu, že by zde již nebyl zájem na tom, aby daňový subjekt, který nepodal kontrolní hlášení včas, tak učinil alespoň dodatečně. Je tomu přesně naopak, veřejný zájem (zájem na správě daní) na podání kontrolního hlášení i po uplynutí lhůty trvá (skutečnost, že nebylo podáno včas, může být ale sankcionována). To je konečně zřejmé i z existence institutu výzvy k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě (viz § 101g odst. 1 ZDPH). Je přitom nasnadě, že je spíše žádoucí, aby žalobce kontrolní hlášení podal dodatečně sám, z vlastní iniciativy, než až na základě dodatečné výzvy správce daně. To potom přímo vyplývá i z odstupňování pokut dle § 101h odst. 1 ZDPH, kdy za dodatečné podání kontrolního hlášení bez výzvy správce daně stanoví pokutu 1 000 Kč, za jeho dodatečné podání až po výzvě správce daně je ale stanovena pokuta 10 000 Kč.

34. Ve vztahu k institutu nekvalifikovaného podání lze zmínit i třetí možnou situaci, a sice takovou, kdy daňový subjekt podá kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou až po uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení, ale aniž by byla vydána výzva podle § 101g odst. 1 ZDPH. Pokud by platila interpretace zastávaná žalovaným, potom by něco takového vůbec nebylo možné (resp. takové podání by bylo bez dalšího neúčinné), protože v takové době žádná lhůta k podání kontrolního hlášení neběží, a tedy by zde nebyla žádná lhůta k potvrzení nekvalifikovaného podání.
35. Je tedy zřejmé, že interpretace § 101d odst. 2 ZDPH zastávaná žalovaným ve vztahu k druhé a třetí načrtnuté situaci nedává dobrý smysl. To lze velmi dobře ilustrovat i na případě nyní projednávané věci. Žalobce jak v případě kontrolního hlášení za říjen 2016, tak kontrolního hlášení za listopad 2016, učinil nekvalifikované podání poslední den lhůty; následně v obou případech toto podání potvrdil do 5 dnů. Správce daně ovšem toto podání považoval za neúčinné (jako by nebylo učiněno) a následně žalobce vyzýval k dodatečnému podání kontrolního hlášení; následně byla žalobci udělena relativně vysoká pokuta. Správce daně měl přitom k dispozici podání, které bylo z hlediska pravidel stanovených § 71 odst. 3 daňového řádu perfektní; přičemž zde nebyl žádný účel (vyjádřený v § 101d odst. 2 ani v jiném ustanovení ZDPH), který by jeho akceptaci odporoval. Podpůrně je třeba říci, že by bylo nepřiměřené, aby byl žalobce za svůj výše uvedený postup, sankcionován tak vysokou pokutou, jaká mu byla napadenými rozhodnutími uložena.
36. V této souvislosti je dále na místě podpůrně zdůraznit, že § 71 odst. 3 daňového řádu zná dva způsoby, jakým může být nekvalifikované podání učiněno kvalifikovaným. Zaprvé se jedná o potvrzení, tedy projev vůle podatele učiněný kvalifikovanou formou, kterým se přihlásí k podání, které dříve učinil nekvalifikovanou formou. Zadruhé je to opakování podání; podatel učiní stejné podání znovu kvalifikovanou formou. Pokud v posuzovaném případě žalobce podal kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou a následně ho ve lhůtě 5 dnů potvrdil, není důvod k tomu, aby jeho postup měl jiné důsledky, než kdyby takové podání opakoval (a kdy by tedy mohlo mít samostatné účinky jako podání nové).
37. Městský soud tedy z výše analyzovaných důvodů dovodil, že v posuzovaném případě měla být kontrolní hlášení za měsíce říjen a listopad r. 2016, která žalobce zaslal správci daně

dne 25. 11. 2016 a 27. 11. 2016, posouzena jako účinně podaná, a to ke dni 28. 11. 2016, resp. 28. 12. 2016. Správce daně tedy již následně neměl žalobce vyzývat k podání kontrolních hlášení v náhradní lhůtě podle § 101g odst. 1 ZDPH, protože tato kontrolní hlášení již byla účinně podána. V důsledku uvedené nesprávné právní úvahy byla žalobci nezákonně uložena pokuta, v případě kontrolního hlášení za říjen r. 2016 za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě ve výši 50 000 Kč (§ 101h odst. 1 písm. d) ZDPH), v případě kontrolního hlášení za listopad r. 2016 za podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě po výzvě správce daně ve výši 10 000 Kč (§ 101h odst. 1 písm. b) ZDPH). Žalobci měla být – podle informací, které jsou soudu známy – naopak v souladu s § 101h odst. 1 písm. a) uložena pokuta pouze ve výši 1 000 Kč (za každé kontrolní hlášení), neboť tato kontrolní hlášení sice podal opožděně čili dodatečně, ale aniž by k tomu byl správcem daně vyzván.

38. Vzhledem k výše učiněným závěrům se městský soud dále již nezabýval námitkou nepřiměřenosti sankce ve vztahu k závažnosti žalobcem porušené povinnosti, neboť – jak městský soud konstatoval – uložena pokuta byla nezákonná. Naopak pokuta, která měla být žalobci uložena je ve značně nižší výši (1 000 Kč); rdousící efekt u pokuty v takovéto výši je v zásadě vyloučen. Dále městský soud uvádí, že v daném případě nebyl prostor pro aplikaci § 101h odst. 6 ZDPH, neboť jeho užití je omezeno na pokuty ukládané podle § 101h odst. 2 a 3, a pokut podle odst. 1 se tudíž netýká.
39. Ve vztahu k protiústavnosti pokut podle § 101h odst. 1 ZDPH městský soud plně odkazuje na nálezy Ústavního soudu 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15; stejně tak činí ve vztahu k námitkám, kterými žalobce zpochybnil ústavnost celého institutu kontrolního hlášení. V uvedeném nálezu Ústavní soud neshledal – až na některá zákonná ustanovení, jejichž aplikace ale není v posuzovaném případě sporná – protiústavnost institutu kontrolního hlášení ani pokut ukládaných za porušení povinnosti k jeho podání.
40. Co se týče námitky žalobce, týkající se porušení zásady ústnosti a zásady projednací odkazuje městský soud plně na vyjádření žalovaného rekapitulované v bodě 12 shora, se kterým se plně ztotožňuje. Co se týče zachování práva na obhajobu, tak městský soud uvádí, že žalobci nic nebránilo v tom, aby se v řízení nechal zastupovat advokátem či např. daňovým poradcem.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

41. S ohledem na shora uvedené městský soud napadená rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil, a v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl věci vrátit žalovanému k dalšímu řízení s tím, že žalovaný bude v těchto řízeních v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným městským soudem v tomto rozsudku.
42. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měl žalobce ve věci plný úspěch, náleží mu náhrada nákladů řízení. Náklady řízení představují odměnu za zastoupení daňovým poradcem a částku představující zaplacené soudní poplatky. Pokud jde o výši odměny za zastoupení, vycházel soud - vzhledem ke spojení věcí - při jejím stanovení z § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, podle něhož při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

43. Tarifní hodnota u žalob na přezkoumání rozhodnutí správního orgánu je částka 50.000,- Kč [§ 9 odst. 4 písm. c) vyhlášky č. 177/1996 Sb.]. Součet tarifních hodnot za 2 spojené věci představuje částku 100.000,- Kč. Odměna za jeden úkon právní služby z této tarifní hodnoty představuje částku 5.100,- Kč. Za tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby, účast při jednání) přísluší odměna za zastupování ve výši 15 300,- Kč. Součástí odměny za zastupování jsou režijní paušály po 300 Kč v každé věci (§ 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb.); tedy tři paušály v každé věci = 6 paušály, což činí 1.800,- Kč). Celkem odměna za zastupování za tři úkony právní služby v této věci představuje částku 17 100,- Kč. K této částce je nutno připočítat daň z přidané hodnoty, když zástupce žalobce doložil, že je plátcem této daně. Daň z přidané hodnoty představuje 21 % z částky 17 100,- Kč, tedy částku 3 591,- Kč. Celkem odměna za zastupování představuje částku 20 691,- Kč. K této částce pak přísluší náhrada nákladů řízení spočívající v zaplaceném soudním poplatku z každé žaloby, za 2 žaloby tedy částka 6.000,- Kč. Celkem náklady řízení představují částku 26 691,- Kč.

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). Připadne-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.

Praha 31. březen 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.