ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobkyně: [redacted]
sídlem [redacted]
zastoupena JUDr. Radoslavem Bolfem, advokátem
sídlem Zádušní 2590/2, Mělník

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2018, č. j. 37811/18/5100-41456-712211

**takto:**

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se podanou žalobou k Městskému soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 8. 2018, č. j. 37811/18/5100-41456-712211 (dále také jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

(dále jen „správní orgán prvního stupně“) ze dne 20. 10. 2017, č. j. 7447401/17/2005-52523-100847, jímž jí byla uložena pokuta ve výši 30 000 Kč podle ust. § 101h odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), za nepodání následného kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolní hlášení za období leden 2017.

2. Žalobkyně předně uvedla, že je čtvrtletním plátcem DPH a že jedinou formální chybou kontrolního hlášení byla skutečnost, že v jedné řádce kontrolního hlášení byl uveden součet položek z dokladu o přijaté platbě a z daňového dokladu na vyúčtování. Žalobkyně uvedla, že odpočet DPH u uvedených pěti položek v kontrolním hlášení byl uplatněn v přiznání DPH za I. čtvrtletí roku 2017; přiznání bylo podáno dne 25. 4. 2017, tedy 33 dní po podání následného kontrolního hlášení, v němž byla formální chyba opravena.

3. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítala, že ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH, ve znění: „*v kontrolním hlášení je plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně*“, bylo zrušeno Ústavním soudem. *Předepsané údaje* nejsou v uvedeném v zákoně ani v dalších právních předpisech nijak specifikované a ministerstvo financí je tak má konkretizovat v elektronickém formuláři kontrolního hlášení, což dle žalobkyně je v rozporu s ústavním pořádkem; i přestože byla vykonatelnost derogačního ústavního nálezu odložena na konec roku 2017, předmětné ustanovení zákona o DPH bylo od počátku protiústavní. Žalobkyně odkázala na ust. § 71 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu (dále jen „zákon o Ústavním soudu“), podle kterého „*pravomocná rozhodnutí vydaná na základě právního předpisu, který byl zrušen, zůstávají nedotčena; práva a povinnosti podle takových rozhodnutí však nelze vykonávat*“, nicméně podle odst. 1 citovaného ustanovení pro trestní řízení platí, že „*byl-li na základě právního předpisu, který byl zrušen, vydán soudem v trestním řízení rozsudek, který nabyl právní moci, ale nebyl dosud vykonán, je zrušení takového právního předpisu důvodem pro obnovu řízení podle ustanovení zákona o trestním řízení soudním*“. Žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, sp. zn. 6 A 126/2002, s tím, že trestání za správní delikty podléhá stejnému režimu jako trestání za trestné činy a není rozhodné, zda pozitivní právo označuje některé deliktní jednání jako trestný čin nebo jako správní delikt. Ve stejném duchu ve svých rozhodnutích postupuje Evropský soud pro lidská práva (dále také jen „ESLP“), jež vykládá čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod tak, že dopadá taktéž na správní právo trestní. K tomu odkázala na rozsudek ESLP ve věci *Öztürk* proti *Německu* ze dne 21. 2. 1984, stížnost č. 8544/79, dle kterého by bylo proti smyslu a účelu uvedeného článku, jež zaručuje každému, kdo je obviněný z trestného činu, jistá základní práva, která souvisí s právem na spravedlivý proces, jestliže by stát mohl z jeho působnosti vyjmut přestupky. Dle žalobkyně má anglické znění úmluvy, jež hovoří o „*everyone charged with a criminal offence*“ širší význam, neboť dle ESLP může být termín „*criminal offence*“ chápán jako termín zahrnující i správní delikty. Dle žalobkyně je tak na místě zohlednit princip retroaktivity ve prospěch pachatele a hledat ústavně konformní řešení případu, k čemuž žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008-77. Dle žalobkyně je tak napadené rozhodnutí nezákonné, když se opírá o ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH, které bylo Ústavním soudem shledáno jako protiústavní a bylo zrušeno s účinností ke dni 31. 12. 2017.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

4. Žalobkyně v druhém žalobním bodě namítala porušení principu legitimního očekávání. Žalobkyně k tomu poukázala na důvodovou zprávu „k výzvě dle. § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH“. Dle žalobkyně byl institut kontrolního hlášení již od samého počátku prezentován jako nástroj v boji proti daňovým podvodům. Ministerstvo financí pojetí sankce u kontrolního hlášení v rámci oficiální prezentace z tiskové konference ze dne 22. 12. 2015, v prezentačním okně 19, prezentovalo mj. takto: systém bude nastaven tak, aby toleroval drobné nesrovnalosti, cílem je, aby sankce dopadly pouze na problémové daňové subjekty. Dle žalobkyně tyto argumenty ve spojení s tiskovými prohlášeními, tedy že sankce za vady podání kontrolního hlášení nebudou v prvním roce existence uvedeného nástroje ukládány (resp. budou promíjeny), vedly ke vzniku určitého legitimního očekávání daňových subjektů. Dle žalobkyně žalovaný námitku (porušení) zásady legitimního očekávání označil za nedůvodnou. Žalobkyně tvrdila, že žalovaný v bodu 33. napadeného rozhodnutí uvedl, že z důvodové zprávy a prezentace k tiskové konference nevyplývá, že by žalobkyně nebyla povinna na základě výzvy správce daně ve stanovené lhůtě nesprávné, či neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě původní údaje potvrdit prostřednictvím hlášení. Žalobkyně namítala, že nic takového ve svém odvolání neuváděla. Žalobkyně namítala, že žalovaný prohlášení Ministerstva financí i důvodovou zprávu pouze označil za irelevantní. Podle žalobkyně jestliže finanční správa postupuje v rozporu se sdělením ministerstva financí na oficiální tiskové konferenci, porušuje tak legitimní očekávání daňových subjektů – legitimní očekávání přitom může převážit i nad zásadu zákonnosti; k tomu žalobkyně odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č.j. 1 Afs 77/2015-124. Dle žalobkyně v napadeném rozhodnutí absentuje jakákoliv správní úvaha o tom, zda v předmětné věci mohlo, či nemohlo legitimní očekávání převážit nad zásadu zákonnosti. Dle žalobkyně je rozhodnutí v tomto bodě nepřezkoumatelné.

5. Žalobkyně ve třetím žalobním bodě namítala, že pokuta uložená 7 měsíců po zjištění porušení předpisů ztratila motivační (preventivní) charakter uložené pokuty.

6. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítala, že v předmětné věci je třeba aplikovat ust. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Dle žalobkyně by totiž uložením maximální výše pokuty mohlo dojít k prolomení horní hranice sankce za nepodání kontrolního hlášení dle uvedeného ustanovení daňového řádu. Dle žalobkyně je kontrolní hlášení speciálním ustanovením k daňovému řádu, nicméně je třeba v případě sankční povahy pokut aplikovat trestněprávní zásady. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014, ve spojení s aplikací tzv. Engelovských kritérií a rozhodnutí ESLP ve věci *Lucky Dew* proti *Švédsku* a ve věci *A a B* proti *Norsku*. Dle žalobkyně je tak vhodné na pokutu dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH aplikovat horní sazbu výše pokuty ve výši 5 % stanoveného daňového odpočtu, jelikož je to pro daňové subjekty výhodnější a nadto postihuje jednání méně závažné než opožděné podání daňového přiznání. Ústavní soud považuje kontrolní hlášení za daňové tvrzení (nález sp. zn. Pl. ÚS 32/15). Žalobkyně k tomu poukázala na nedůvodné rozdíly v sankcionování za totéž, když jednou se tak děje procentuálně s přihlédnutím k majetkovým poměrům daňového subjektu, co do výše horní hranice sankce a závažnosti pochybení (§ 250 daňového řádu), v druhém případě se tak děje pevnou sazbou nezohledňující majetkové poměry bez ohledu na závažnost pochybení (§ 101h odst. 1 zákona o DPH). Dle žalobkyně je tak zpochybněna přiměřenost pevně stanovených

sankcí, k čemuž odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vůbec nevypořádal s důvody odvolání ohledně neodůvodněné výše pokuty a nepřiměřenosti sankcí, s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č.j. 4 As 210/2014, ve spojení s tzv. Engelovskými kritérií a uvedeným rozsudkem ESLP ve věci *Lucky Dew* proti *Švédsku*. K zásadám racionality a proporcionality ukládaných sankcí žalobkyně poukázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č.j. 2 As 106/2014-46, a ze dne 26. 10. 2016, č. j. 1 Afs 117/2016-30. Žalobkyně dále s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 As 46/2008-56, a nález Ústavního soudu ze dne 9. 9. 2014, Pl. ÚS 52/13, zdůraznila význam požadavku na individualizování a přiměřenosti zásadu do základních lidských práv.

7. Žalobkyně v pátém žalobním bodě namítala, že žalovanému doručila dne 17. 8. 2018 žádost o poskytnutí soupisu všech písemnosti ze spisu, vedeného žalovaným jako odvolacím orgánem, včetně kopií stanovisek Finančního úřadu pro Středočeský kraj a Územního pracoviště v Neratovicích Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Žalobkyně namítala, že žalovaný požadované dokumenty žalobkyni zaslal až dne 27. 8. 2018, tedy 5 dní po vydání rozhodnutí o odvolání – napadeného rozhodnutí, které bylo vydáno dne 22. 8. 2018. Tím bylo zasaženo do práva žalobkyně garantovaného čl. 38 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý „*právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem*“. Současně tak žalovaný porušil jednu ze základních zásad správy daní zakotvenou v ust. § 6 odst. 4 daňového řádu („klientský přístup správce daně“).

8. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí. Žalovaný nejprve shrnul dosavadního průběh řízení a v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitkám žalobkyně uvedl následující.

9. K námitce protiústavnosti a porušení práva na spravedlivý proces žalovaný uvedl, že Ústavní soud v derogačním nálezu ze dne 6. 12. 2016 (sp. zn. Pl. ÚS 32/15) zrušil ust. §101d odst. 1 zákona o DPH, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., s účinností k 31. 12. 2017, s tím, že „*zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat*“; nešlo se tak spokojit s dosavadní formulací ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH. Dle Ústavního soudu se tak v uvedeném případě jednalo o nesoulad v nastavení systému kontrolního hlášení s ústavním pořádkem, podle kterého byly údaje požadovány pouze prostřednictvím formuláře; nejednalo se tak o skutečnost, že by formulářem vyžadované údaje byly požadovány nad rámec zákona, či dokonce ústavnosti; uvedené údaje správce daně mohl, resp. musel v souladu s principem proporcionality po daňových subjektech požadovat v rámci zachování efektivního fungování systému. Toto Ústavní soud zohlednil odložením účinnosti zrušení ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH, když uvedl, že okamžitým zrušením citovaného ustanovení by celá právní úprava kontrolního hlášení ztratila svůj smysl. Dle žalovaného je tak zřejmé, že správce daně mohl, resp. musel po daňových subjektech i přes vyhlášení uvedeného nálezu požadovat údaje potřebné pro fungování systému kontrolního hlášení, tj. dle ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do dne 31. 12. 2017.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

10. Žalovaný k námitce porušení legitimního očekávání a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí uvedl, že se s námitkou týkající se legitimního očekávání vypořádal v bodu 33. napadeného rozhodnutí; žalovaný v něm dospěl k závěru, že nemohlo dojít k založení legitimního očekávání žalobkyně, že nebude muset plnit svou zákonnou povinnost podat kontrolní hlášení dle ust. §101g odst. 3 zákona o DPH, ani že jí při nesplnění této povinnosti nebude uložena pokuta dle ust. §101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Žalovaný k tomu poukázal, že v tiskových prohlášeních bylo pouze uvedeno, že pokuty dle ust. § 101h zákona o DPH budou ukládány až po nabytí účinnosti zákona č. 243/2016 Sb., jenž do zákona o DPH zakotvil institut prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení (§ 101k zákona o DPH). Dle přechodného ustanovení čl. XXXIV bodu 6. zákona č. 243/2016 Sb. měla být dána možnost požádat o prominutí i těm daňovým subjektům, jež tuto povinnost porušily v době před nabytím účinnosti zákona č. 243/2016 Sb. Žalobkyni nicméně v předmětné věci vznikla povinnost k úhradě předmětné pokuty za porušení povinnosti týkající se období ledna roku 2017, tj. téměř půl roku po nabytí účinnosti ust. § 101k zákona o DPH. Ministerstvo financí v prezentaci z tiskové konference Ministerstva financí ze dne 22. 12. 2015 neuvedlo, že nebude vynucovat plnění zákonných povinností daňových subjektů týkající se podání kontrolního hlášení, tedy nemohlo dojít k založení legitimního očekávání žalobkyně.

11. Žalovaný k námitce žalobkyně, že k vydání prvostupňového rozhodnutí došlo 7 měsíců po zjištěném porušení zákona, uvedl, že dle ustanovení § 101i odst. 2 zákona o DPH je možné pokutu uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit do 3 let ode dne, v němž došlo k porušení povinnosti. Prvostupňové rozhodnutí tedy bylo vydáno v zákonem stanovené lhůtě 3 let ode dne porušení povinnosti.

12. Žalovaný dále uvedl, že se otázkou aplikace ust. § 250 daňového řádu již zabýval v napadeném rozhodnutí v bodech 35. až 39. Vzhledem k zásadě *lex specialis derogat legi generali* není možné ust. § 250 daňového řádu na posuzovanou věc aplikovat. Na věci tak nemůže nic změnit ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, 4 Afs 210/2014 a rozhodnutí ESLP ve věci *Lucky Dew* proti *Švédsku*. Tato rozhodnutí nemůžou vést k závěru, že by na věc bylo možné aplikovat obecná ustanovení daňového řádu, když zákon o DPH obsahuje speciální skutkové podstaty ve vztahu k porušení povinností při podávání kontrolního hlášení a sankce, jež *ex lege* vznikají při naplnění uvedených skutkových podstat.

13. Žalovaný k námitce porušení čl. 38 Listiny základních práv a svobod a zásady vstřícnosti uvedl, že podání žalobkyně doručené dne 17. 8. 2018 bylo zaevidováno pod č. j. 37380/18 a podle obsahu bylo posouzeno jako žádost o korespondenční nahlížení do spisu, přičemž žalovaný k této žádosti zaslal předmětné písemnosti do datové schránky dne 27. 8. 2018 (písemnost ze dne 24. 8. 2018, č. j. 38402/18/5100-41456-711893). Dle žalovaného tak bylo žalobkyni v souladu se zásadou vstřícnosti a spolupráce vyhověno bez zbytečného odkladu po 9 dnech od podání žádosti. Dle žalovaného mohla žalobkyně uplatnit své právo nahlížet do spisu dle § 66 daňového řádu kdykoliv v průběhu celého odvolacího řízení, zahájeného dne 4. 12. 2017 odvoláním žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí, a to nejdříve u správního orgánu prvního stupně, a od 14. 3. 2018 u žalovaného, kterému bylo odvolání s předmětnou části spisu dle ust. § 113 odst. 3 daňového řádu postoupeno. Žalobkyně také

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

mohla své odvolání ještě měnit, doplňovat, či vzít zpět do doby, než bylo napadené rozhodnutí vydáno.

14. K odůvodnění výše pokuty, racionalitě a proporcionalitě sankce žalovaný uvedl, že sankce dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH vzniká ze zákona a je určena pevně stanovenou sazbou ve výši 30 000 Kč. Správce daně tak v řízení nemá žádný prostor pro správní uvážení ohledně její výše (s ohledem na individuální okolnosti případu) a dle zásady zákonnosti je povinen rozhodnout o povinnosti platit pokutu a předepsat ji do evidence daní (§ 101h odst. 4 zákona o DPH). Individuální okolnosti případu může správce daně posuzovat až v řízení o žádosti o prominutí udělené pokuty dle ust. § 101k zákon o DPH. Takovéto „rozložení" zkoumaného okruhu skutečností bylo v nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016 označeno jako ústavní a garantující spravedlivé řízení pro plátce daně. Ústavní soud se v uvedeném nálezu taktéž zabýval otázkou ústavnosti ust. § 101h zákona o DPH, včetně otázky proporcionality samotné výše sankcí stanovených uvedeným ustanovením, kdy je neshledal protiústavním.

15. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti.

16. Žalobkyně dne 27. 2. 2017 podala správnímu orgánu prvního stupně kontrolní hlášení za měsíc leden roku 2017.

17. Výzvou správního orgánu prvního stupně ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1779050/17/2005-52523-100847, byla žalobkyně vyzvána ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v oddíle B.2 předmětného kontrolního hlášení, ve lhůtě 5 pracovních dnů ode dne oznámení předmětné výzvy. Dle odůvodnění předmětné žalobkyně v oddílu B.2. kontrolního hlášení za období leden 2017 vykázala přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, nicméně suma základu daně u ev. č. daňového dokladu se lišila od sumy základu daně u uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu A.4. kontrolního hlášení podaného plátcem, kterého žalobkyně identifikovala v kolonce DIČ dodavatele, přičemž důvodem byl nesoulad v jednotlivých základech daně u ev. č. daňového dokladu. Správnímu orgánu prvního stupně tak vznikly pochybnosti o údajích uvedených v kontrolním hlášení. Z toho důvodu správní orgán prvního stupně vydal předmětnou výzvu podle ust. § 101g odst. 2 zákona o DPH. Žalobkyně byla v předmětné výzvě mj. poučena o tom, že pokud ve stanovené lhůtě nepodá následné kontrolní hlášení, vznikne jí povinnost podle ust. § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH uhradit pokutu ve výši 30 000 Kč. Předmětné výzva ze dne 9. 3. 2017 byla žalobkyni doručena dne 10. 3. 2017. Žalobkyně ve stanovené lhůtě následné kontrolní hlášení nepodala.

18. Platebním výměrem správního orgán prvního stupně ze dne 20. 10. 2017, č. j. 7447401/17/2005-52523-100847, byla žalobkyni podle ust. § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH uložena pokuta za nepodání následného kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolní hlášení za období leden 2017, ve výši 30 000 Kč.

19. Žalobkyně dne 4. 12. 2017 proti uvedenému platebnímu výměru podala odvolání (datované dnem 1. 12. 2017).

20. Dne 17. 8. 2018 byla žalovanému doručena písemnost žalobkyně označená jako „*Žádost o zaslání kopie písemností*“ ze dne 15. 8. 2018, ve které žalobkyně žádala o zaslání kopie soupisu všech písemností z předmětného spisu (§ 64 odst. 5 daňového řádu) a kopii předkládacích Finančního úřadu pro Středočeský kraj a územního pracoviště Neratovice.

21. O odvolání žalobkyně ze dne 1. 12. 2017 žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím dne 22. 8. 2018, č. j. 37811/18/5100-41456-712211, jímž odvolání žalobkyně zamítl a předmětný platební výměr potvrdil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul dosavadní průběh řízení.

22. Žalovaný k odvolacím námitkám žalobkyně uvedl, že žalobkyně byla povinna k výzvě správního orgánu prvního stupně ve stanovené lhůtě (5 pracovních dnu ode dne oznámení výzvy) nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popř. původní údaje potvrdit následným kontrolním hlášení. Stanovená lhůta vyplývá z kogentního ust. § 101g odst. 3 zákona o DPH. Žalobkyně nepodání následného kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě (ve svém odvolání) nerozporovala, pouze vysvětlovala důvod nesrovnalosti v kontrolním hlášení ze dne 27. 2. 2017. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že důvod vzniku nesrovnalosti a její dodatečné vysvětlení nejsou ve věci posouzení zákonnosti prvostupňového rozhodnutí relevantní. Sankce ve výši 30 000 Kč vzniká přímo ze zákona samotným nesplněním uvedené povinnosti podat ve stanovené lhůtě následné kontrolní hlášení k výzvě ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolní hlášení. Ve věci posouzení vzniku a výše pokuty tak není dán prostor pro správní uvážení.

23. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, nezkoumal pouze soulad ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH s Ústavou ČR, ale posuzoval i ústavní konformitu ust. § 101h zákona o DPH (bod 77. a 78. nálezu) a k závěru o její neústavnosti nedospěl. Ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH bylo předmětným nálezem zrušeno ke dni 31. 12. 2017, přičemž do té doby bylo účinné. Důvodem jeho zrušení byla spíše obava z jeho možného budoucího zneužití. K jeho okamžitému zrušení Ústavní soud nepřistoupil z důvodu, že by tím ztratila smysl celá právní úprava kontrolního hlášení.; zákonodárci tak byl poskytnut prostor pro novelizace předmětného ustanovení (§ 101d odst. 1 zákona o DPH). Dle žalovaného z uvedeného nevyplývá, že by žalobkyně nemusela podávat kontrolní hlášení z důvodu protiústavnosti normy a že by za neplnění této své povinnosti neměla být sankcionována. Ústavní soud v uvedeném nálezu také posuzoval namítaný rozpor s právem na spravedlivý proces, kdy neshledal protiprávnost systému uložení pokuty dle § 101h zákona o DPH. Ústavní soud konstatoval, že ust. § 101h zákona o DPH neobsahuje fixní sankce bez možnosti jejich prominutí nebo modifikace a s nimi spojenou nemožnost správního orgánu věc individuálně posoudit a moderovat pokutu. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí je právní úprava předmětné pokuty dostatečně individualizovaná a správní orgán prvního stupně při jejím uložení postupoval v souladu s právními předpisy. Na výše uvedeném nemůže ničeho změnit ani zákon o Ústavním soudu. Žalovaný dále k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2014, č.j. 6 A 126/2002 a ze dne 13. 6. 2008, sp. zn. 2 As 9/2008 a rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Öztürk* proti *Německu* ze dne 21. 2. 1984 uvedl, že žalobkyně kromě jejich citace a parafrázování k projednávané věci

více neuvedla. Žalovaný s ohledem na nadpis příslušné části odvolání žalobkyně s názvem „Právo na spravedlivý proces“ dovozoval, že se žalobkyně snažila své právo na spravedlivý proces uvedenými rozsudky demonstrovat. Nicméně k právu na spravedlivý proces se již vyjádřil Ústavní soud ve výše uvedeném nálezu, kdy rozpor právní úpravy s tímto právem neshledal.

24. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí o zákonnosti prvostupňového rozhodnutí nic nevypovídá uváděná důvodová zpráva, prezentace z tiskové konference Ministerstva financí ze dne 22. 12. 2015, ani tiskové prohlášení, že pokuty nebudou v rámci prvního roku existence ukládány, resp. budou promíjeny; z tohoto pohledu jsou irelevantní. Dle žalovaného z uvedeného žádným způsobem nevyplývá, že by žalobkyně nebyla povinna k výzvě správce daně ve stanovené lhůtě nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, či potvrdit následným kontrolním hlášením. Uvedené dokumenty tak nemohly založit legitimní očekávání žalobkyně, že povinnost ve stanovené lhůtě plnit nemusí. Žalovaný podoktnul, že odvolací námitka žalobkyně postrádá další argumentaci a není nijak individualizovaná na posuzovanou věc.

25. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí lze pokutu uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit dle ust. § 101i odst. 2 zákona o DPH nejpozději do 3 let ode dne, kdy došlo k porušení povinnosti. Žalobkyně měla povinnost podat předmětné následné kontrolní prohlášení do dne 17. 3. 2017, k vydání prvostupňového rozhodnutí došlo přibližně 7 měsíců od porušení uvedené povinnosti, tedy v zákonné lhůtě 3 let. Funkce pokuty přitom na posouzení této otázky nemá žádný vliv.

26. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný s odkazem na ust. § 1 odst. 3 daňového řádu ztotožnil s názorem žalobkyně, že kontrolní prohlášení představuje daňové tvrzení. Žalovaný uvedl, že ust. § 250 daňového řádu se ve věci nicméně neuplatní s ohledem na zásadu *lex specialis derogat legi generali*, neboť tímto obecným právním předpisem je právě daňový řád. Ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH a ust. § 250 daňového řádu upravují totožnou problematiku vzniku sankce a souvisejícího postupu správce daně. Ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH představuje speciální pravidlo a ust. § 250 daňového řádu se tak neaplikuje. Správní orgán prvního stupně tak postupoval v souladu s právními předpisy.

27. Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nesouhlasil s názorem žalobkyně ohledně absence individualizace pokuty dle ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný uvedl, že uvedené ust. § 101h zákona o DPH neobsahuje fixní sankce bez možnosti jejich prominutí, či modifikace a s nimi spojenou nemožnost správního orgánu věc individuálně posoudit a pokutu moderovat. Ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH neupravuje pouze jednu výši pokuty, ale jsou zde odlišné výše pokut pro případ podání kontrolního hlášení dodatečně bez výzvy, podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě po výzvě správce daně, nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě a v případě jeho nepodání ve stanovené lhůtě na základě výzvy ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, jak se stalo v nyní posuzovaném případě. Dle žalovaného se tak výše jednotlivých pokut liší dle charakteru porušení povinnosti ze strany plátce DPH. Individualizaci výše pokut zajišťuje také ust. § 101j a § 101k zákona o DPH, což uvedl také Ústavní soud ve zmiňovaném nálezu Pl. ÚS 32/15; právní úprava pokuty je tak dle

žalovaného dostatečně individualizovaná. Žalovaný dále konstatoval, že nález Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, není v dané věci relevantní, jelikož se vztahuje k právní úpravě ust. § 250 daňového řádu.

28. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí doplnil, že k posouzení individuálních příčin, jež vedly k nesplnění povinnosti podat následné kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, slouží institut prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení (zakotvený v ust. § 101k zákona o DPH), přičemž správci daně umožňuje modifikovat výši pokuty v návaznosti na dané okolnosti posuzovaného případu a pokutu udělenou dle ust. § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH plátci daně prominout, a to zčásti, či zcela.

29. Dne 27. 8. 2018 žalovaný dodal do datové schránky zástupce žalobkyně sdělení k žádosti o korespondenční nahlížení do spisu (sdělení žalovaného bylo datováno dnem 24. 8. 2018), ve kterém žalobkyni poskytnul požadované písemnosti. Datová zpráva byla doručena dne 4. 9. 2018.

30. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správním orgánem z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě, podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ust. § 75 zákona č. 150/2000 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“); rozhodoval přitom ve věci bez nařízení jednání podle ust. § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně a žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasili. Městský soud neshledal žalobu důvodnou.

31. Podle ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2017, je v kontrolním hlášení plátce povinen uvést předepsané údaje pro správu daně.

32. Podle ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. 1. 2018 (s ohledem na derogační nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15), je v kontrolním hlášení 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.

33. Podle § 101g odst. 2 zákona o DPH správce daně údaje uvedené v kontrolním hlášení posoudí, popřípadě prověří a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.

34. Podle odst. 3 citovaného ustanovení je plátce povinen do 5 pracovních dnů od oznámení výzvy podle odstavce 2 nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě původní údaje potvrdit, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení; pokud není toto následné kontrolní hlášení včas podáno, odstavec 1 se nepoužije.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

35. Podle § 101h odst. 1 zákona o DPH pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vniká 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.

36. Podle odst. 4 citovaného ustanovení o povinnosti platit pokutu podle odstavce 1 rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní.

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

38. Podle ust. § 4 daňového řádu se tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.

39. Podle ust. § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech.

40. Podle odst. 2 citovaného ustanovení je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností.

41. Podle odst. 3 citovaného ustanovení není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.

42. Podle odst. 4 citovaného ustanovení lze oprávnění nahlédnout do spisu využít v úředních hodinách pro veřejnost, pokud správce daně nepřipustí nahlížení do spisu i v průběhu pracovní doby mimo úřední hodiny pro veřejnost.

43. Soud nejprve připomíná, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018-27, všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz, 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).*“

44. Městský soud v Praze přistoupil k vypořádání jednotlivých žalobních bodů. Nejprve se zabýval prvním žalobním bodem, v němž žalobkyně především namítala, že napadené

rozhodnutí je nezákonné, jelikož se opírá o ust. §101d odst. 1 zákona o DPH, které bylo Ústavním soudem shledáno jako protiústavní a bylo zrušeno s účinností ke dni 31. 12. 2017.

45. Městský soud předně uvádí, že v nyní projednávané věci se jednalo o kontrolní hlášení za období měsíce ledna 2017, které žalobkyně dle správního spisu podala správnímu orgánu prvního stupně dne 27. 2. 2017. Dle obsahu správního spisu správní orgán prvního stupně žalobkyni vyzval výzvou ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1779050/17/2005-52523-100847, ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v předmětném kontrolním hlášení s ohledem na pochybnosti správního orgánu prvního stupně o údajích uvedených v kontrolním hlášení (ust. § 101g odst. 2 zákona o DPH), a to ve lhůtě 5 pracovních dnů ode dne oznámení předmětné výzvy prostřednictvím následného kontrolního hlášení (ust. § 101g odst. 3 zákona o DPH). Předmětná výzva byla žalobkyni doručena dne 10. 3. 2017. Žalobkyně své kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě nedoplnila; zákonná lhůta marně uplynula dnem 17. 3. 2017. K porušení povinnosti žalobkyně podat následné kontrolní hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení v zákonem stanovené lhůtě a ke vzniku povinnosti zaplatit pokutu za opožděné podání kontrolního hlášení k výzvě správního orgánu prvního stupně došlo za účinnosti § 101d odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2017, tj. před účinností derogačního nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, jež ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH ke dni 31. 12. 2017 zrušil.

46. Ve vztahu k předmětnému derogačnímu nálezu městský soud doplňuje, 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 výroku 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 zbývající části návrh zamítl.

47. K námitce žalobkyně městský soud uvádí, že přes Ústavním soudem vyslovenou protiústavnost ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH zůstala povinnost plátců DPH podávat kontrolní hlášení zachována; na této povinnosti se zrušením předmětného ustanovení fakticky ničeho nezměnilo. Minimální rozsah údajů pro vyhotovování kontrolního hlášení vyplýval z ust. § 101c odst. 1 zákona o DPH, podle nějž je plátce daně povinen podat kontrolní hlášení, pokud uskutečnil zdanitelné plnění v tuzemsku (nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění) nebo přijal zdanitelné plnění v tuzemsku (nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění). Ve výzvě správního orgánu prvního stupně ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1779050/17/2005-52523-100847, správní orgán nepožadoval žádné údaje nad rámec nezbytný pro správu daní, když na základě porovnání údajů o dodavatelsko-odběratelských transakcích vykázaných v kontrolním hlášení jiného plátce daně zjistil nesoulad vykázaných přijatých zdanitelných plnění za uvedené období s místem plnění v tuzemsku (v oddílu B.2. kontrolního hlášení), kdy se suma základu daně u ev. č. daňového dokladu lišila od sumy základu daně u uskutečněných zdanitelných plnění v oddílu A.4. kontrolního hlášení podaného za období září 2016 plátcem daně, kterého žalobkyně identifikovala DIČ dodavatele. Výzvu správního orgánu prvního

stupně k poskytnutí takových údajů tedy nebylo možné ze strany plátce daně hodnotit jako neoprávněný požadavek.

48. Jak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020-32, konstatoval, „[*p*]*ovinnost podat kontrolní hlášení v elementárním rozsahu plynoucím z tehdy účinného znění § 101c odst. 1 zákona o DPH tedy ze zákona vyplývala bez ohledu na skutečnost, že Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, vytkl zákonodárci, že v § 101d odst. 1 zákona o DPH absentuje podrobnější úprava rozsahu údajů, jejichž poskytování je po daňových subjektech v kontrolních hlášeních požadováno*.“

49. Ústavní soud se v uvedeném derogačním nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, taktéž zabýval tím, „*zda institut kontrolního hlášení obstojí jako takový. Ústavní soud provedl třístupňový test proporcionality, který vyzněl pro celkovou úpravu kontrolních hlášení příznivě. Přestože tedy posléze Ústavní soud ve dvou případech přistoupil k derogaci ustanovení zákona o DPH, přičemž jedním z těchto případů bylo právě ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH, samotný institut kontrolního hlášení Ústavní soud shledal způsobilým z hlediska proporcionality i z hlediska ochrany ústavním pořádkem zaručených práv a svobod. V této souvislosti neopomněl zdůraznit hlavní smysl a účel tohoto institutu [s odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým došlo s účinností od 1. 1. 2016 ke změně zákona o DPH a zavedení institutu kontrolního hlášení (viz sněmovní tisk 291/0)], že kontrolní hlášení představuje soubor požadavků na evidenci údajů vztahujících se k daňové povinnosti z důvodu zlepšení výběru daní a omezení daňových podvodů u DPH. Cílem a smyslem tohoto opatření je tak umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátci a identifikovat - ve spojení s dalšími údaji, které má správce daně k dispozici - riziková spojení osob (řetězce, karusely), neoprávněně odčerpávající finanční prostředky z veřejných rozpočtů formou vyplácených nadměrných odpočtů. Významný faktor v tomto ohledu představuje právě včasnost zajištění údajů, které správce daně navzájem porovnává, jednotlivá kontrolní hlášení spojuje formou „párování“, a tedy již v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje s údaji, které mu umožňují provést včasnou analýzu a identifikovat možná riziková spojení plátců, kteří neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou jiný článek řetězce neodvedl.*

50. *Také vlastní podoba formuláře kontrolního hlášení z hlediska v něm požadovaných údajů v testu proporcionality obstála (body 62 až 67 odůvodnění nálezu) a Ústavní soud následně v bodě 71 odůvodnění nálezu výslovně uvedl, že účinky zrušení § 101d odst. 1 zákona o DPH stanovuje až k datu 31. 12. 2017 (§ 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu) s následujícím zdůvodněním: „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.“ Je tedy zjevné, že Ústavní soud odmítl okamžité zrušení § 101d odst. 1 zákona o DPH a odložil je z důvodu zachování funkčnosti institutu kontrolního hlášení, jehož smyslem a cílem je (jak bylo uvedeno výše) napomáhat odhalování a identifikaci podvodných řetězců na DPH.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020-32).

51. Městský soud pro úplnost dodává, že v návaznosti na uvedený derogační nález Ústavního soudu bylo ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH novelizováno zákonem č. 371/2017 Sb.,

kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o platebním styku. S účinností od 1. 1. 2018 tak bylo ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH změněno do této podoby:
„*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.*“

52. Městský soud k této žalobní námitce dále uvádí, že přestože bylo předmětné ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH (ve znění účinném do 31. 12. 2017) shledáno Ústavním soudem v derogačním nálezu jako protiústavní, jeho zrušení bylo odloženo do budoucnosti (k 31. 12. 2017). Z uvedeného lze dovodit, že pokud by Ústavní soud považoval zrušované ustanovení za zcela odporující ústavnímu pořádku, jistě by přistoupil k jeho okamžitému zrušení. Z uvedeného tedy vyplývá, že předmětné ustanovení nezasahuje do základních lidských práv a svobod takovým způsobem, že by bylo nutné předmětné ustanovení zrušit okamžitě. Nadto jak již bylo uvedeno výše, smyslem takového postupu bylo taktéž zachování fungování institutu kontrolních hlášení, neboť okamžitým zrušením by pak právní úprava kontrolního hlášení zcela ztratila svůj cíl a smysl napomáhat odhalování a identifikaci podvodných řetězců na dani z přidané hodnoty. Městský soud tak shledal tuto námitku žalobkyně nedůvodnou.

53. Městský soud se dále zabýval dílčí námitkou žalobkyně, že je v předmětné věci třeba zohlednit vůdčí princip retroaktivity ve prospěch pachatele (uplatňovaný v trestním řízení) a hledat ústavně konformní řešení, jež by nezasáhlo do ústavně zaručeného práva žalobkyně. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2008, č. j. 2 As 9/2008-77, a ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002, a rozsudek ESLP ve věci *Öztürk* proti *Německu*.

54. Městský soud k tomu uvádí, že je pravdou, že i v případě správního trestání se uplatní zásady práva trestního, nicméně je třeba také přihlížet k jednotlivým okolnostem každého případu. Z obecného zákazu retroaktivity upraveného v ust. § 1 trestního zákoníku vyplývá, že se jedná o zákaz retroaktivity v neprospěch pachatele, nejde však o zákaz retroaktivity ve prospěch pachatele, který se promítá do povinnosti použít ve prospěch pachatele pozdějšího příznivějšího zákona než zákona, jež byl účinný v době spáchání trestného činu (ust. § 2 a § 3 trestního zákoníku). Otázkou uplatnění principu retroaktivity ve správním trestání se z pohledu posouzení příznivosti pozdější právní úpravy zabýval také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46, č. 3528/2017 Sb. NSS, v němž uvedl, že „*rozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, že zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest se ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li*

*to pro pachatele příznivější*“. Městský soud připomíná, že jak již bylo uvedené výše, i přes zrušení ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2017, derogačním nálezem Ústavního soudu, povinnost podat kontrolní hlášení vyplývala již ze samotného ust. § 101c odst. 1 zákona o DPH, v tehdy účinném znění. Ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH bylo s účinností ke dni 1. 1. 2018 novelizováno zákonem č. 371/2017 Sb. Městský soud tak ve smyslu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46, *ex offo* provedl posouzení příznivosti pozdější právní úpravy. Městský soud porovnal právní úpravu správního trestání účinnou v době spáchání správního deliktu (17. 3. 2017) a v době rozhodování o něm správním orgánem prvního stupně (20. 10. 2017) s pozdější právní úpravou správního trestání účinnou v době vydání napadeného rozhodnutí žalovaným jako odvolacím orgánem (22. 8. 2018) prizmatem, zda je pozdější právní úprava provedená novelizací ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH (účinnou od 1. 1. 2018) pro žalobkyni příznivější (čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod). Městský soud shledal, že nová právní úprava není pro žalobkyni příznivější; novelizací ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH (ke dni 1. 1. 2018) se na sankcionování správního deliktu pro žalobkyni nic nezměnilo v tom smyslu, že by správní potrestání mohlo být pro ni nově příznivější jak v otázce vymezené skutkové podstaty správního deliktu, resp. přestupku, tak i v maximální možné výši ukládané pokuty a lhůty, kdy ji lze uložit. Na výše uvedeném tak nemůže ničeho změnit ani odkaz na ust. § 71 zákona o Ústavním soudu a na rozhodnutí ESPL ve věci *Öztürk* proti *Německu*. Ústavní soud právní konstrukci sankčního mechanismu pokut souvisejících s podáním kontrolního hlášení jako takovou shledal ústavně konformní (bod 77. derogačního nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15) a nelze ji tak označovat za rozpornou s právem na spravedlivý proces.

55. Městský soud se dále zabýval druhým žalobním bodem ohledně porušení principu legitimního očekávání a námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalobkyně namítala, že se žalovaný nedostatečným způsobem vypořádal s námitkou porušení principu legitimního očekávání, kdy napadené rozhodnutí neobsahuje jakoukoli správní úvahu, zda v předmětné věci mohlo, či nemohlo legitimní očekávání převážit nad zásadou zákonnosti (s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015-124).

56. Městský soud k této námitce uvádí, že k založení legitimního očekávání žalobkyně dojít nemohlo. Z důvodové zprávy „k výzvě dle ust. § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH“, ani z označeného prezentačního okna prezentace z tiskové konference Ministerstva vnitra ze dne 22. 12. 2015 a tvrzených tiskových prohlášení nelze jakkoli dovodit, že Finanční správa nebude sankce za vady podávaných kontrolních hlášení v rámci prvního roku existence tohoto nástroje ukládat, či je bude promíjet. Žalobkyně v důvodové zprávě „k výzvě dle ust. § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH“, kterou městský soud identifikoval jako 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 (dále jen „zákon č. 360/2014 Sb.“), označila část vztahující se k ust. § 101g odst. 2 a 3 zákona o DPH, podle níž „*po marném uplynutí této lhůty* [*§ 101g odst. 3 zákona o DPH*] *5 dní správce daně plátce znovu nevyzývá k podání následného kontrolního hlášení, ale rovnou lze případně uplatnit sankce uvedené v ustanovení § 101h odst. 1 písm. c).*“ K tomu městský soud uvádí, že z uvedené části důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014 Sb. nelze dovozovat, že by zákonodárce v případě

ukládání pokut (sankcí) za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením vytvořil jakýkoliv prostor pro správní uvážení při ukládání pokut dle ust. § 101h zákona o DPH. Ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH v tomto případě hovoří zcela jasně, jak bude uvedeno dále. Z uvedené části důvodové zprávy pouze vyplývá, že správní orgán může přistoupit k uložení pokuty bez vydání jakékoli další výzvy.

57. Sankce za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením (ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH) je v zákoně o DPH konstruována jako sankce vznikající přímo ze zákona (*ex lege*), což na jiném místě dokládá taktéž předmětná důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb. Ta v případě ust. § 101h 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 hrozí, 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).* [...] *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 „[*t*]*řetí výše sankce vyjádřená pod písmenem c) je poměrně úzce specializovaná pouze na případy, kdy plátce nepodá následné kontrolní hlášení v rámci postupu k odstranění pochybností. Tato sankce ve výši 30 000 Kč je tedy uložena v situaci, kdy byl plátce správcem daně vyzván k odstranění pochybností, ale na tuto výzvu nijak nereagoval, tedy nedoplnil nebo nezměnil údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení, ani tímto způsobem nepotvrdil údaje původně uvedené v kontrolním hlášení.*“.

58. V tomto směru pak lze také odkázat na bod 77. nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, ve kterém tento nedospěl k závěru o neústavnosti sankčního mechanismu upraveného ustanovením § 101h zákona o DPH. Městský soud tak uzavírá, že pokuta dle ustanovení § 101h odst. 1 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.

59. Odkaz žalobkyně na předmětnou důvodovou zprávu tak v případě tvrzeného porušení legitimního očekávání není na místě.

60. Stejně tak není na místě obecný odkaz žalobkyně na prezentace z tiskové konference Ministerstva financí ze dne 22. 12. 2015 (prezentační okno 19) a na tiskové prohlášení, z nichž dle žalobkyně vyplývalo, že pokuty nebudou v rámci prvního roku existence ukládány, resp. budou promíjeny. Žalobkyně jednak svoje tvrzení nijak neprokázala, nadto, i kdyby je prokázala, tak předmětná vyjádření nepředstavují závazná vyjádření žalovaného týkající se probíhající správní praxe. Dále je třeba zopakovat, že i přes zrušení ust. § 101d odst. 1 zákona o DPH derogačním nálezem Ústavního soudu ke dni 31. 12. 2017, byl samotný sankční mechanismus ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH jako takový

shledán ústavně konformním. Tvrzené dokumenty tak v žalobkyni nemohly vyvolat legitimní očekávání, že zákonem stanovené sankce za vady podání kontrolního hlášení nebudou správními orgány ukládány.

61. Nejvyšší správní soud se v žalobkyní označeném rozsudku ze dne 14. 10. 2015, 1 Afs 77/2015 – 124, mj. zabýval otázkou ochrany legitimního očekávání, konkrétně však z pohledu porušení legitimního očekávání retroaktivní změnou správní praxe k tíži stěžovatelky.

62. Městský soud připouští, že za jistých okolností může dojít k převážení principu ochrany legitimního očekávání nad principem legality. Judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu skutečně přiznává praxi správních orgánů určitou normativní sílu (srov. např. nález ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06, N 18/48 SbNU 195, nebo rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS), která vychází z pojetí zákona v materiálním smyslu. Zákon v materiálním smyslu kromě textu právního předpisu vytváří také to, jak jej praxe vykládá a aplikuje. Na zákona a na něj navazující konstantní správní praxi je navázána důvěra adresátů právních norem v právo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, 1 Afs 77/2015 – 124).

63. Správní praxi zakládající legitimní očekávání přitom vytváří „*ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS).

64. Vznik legitimního očekávání je přitom otázkou skutkovou, kterou je třeba ve věci dokazovat (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS, rozsudek ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 - 159, publ. pod č. 2059/2010 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, čj. 1 Afs 49/2009 – 109, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015-124). Žalobkyně vznik svého legitimního očekávání v řízení nijak neprokázala. Nadto jasná slova zákona mají přednost před jakýmkoli jiným způsobem vzniklým očekáváním. Ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH nebylo derogačním nálezem Ústavního soudu dotčeno a samotný sankční mechanismus byl shledán ústavně konformním. Z ničím neprokázaných žalobních tvrzení tak nebylo možné nabýt legitimního očekávání, že by finanční správa uvedené sankce za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením v prvním roce existence neměla ukládat, či je měla promíjet.

65. Městský soud k námitce nepřezkoumatelnosti uvádí, že napadené rozhodnutí v tomto bodě, ani jako celek, netrpí nepřezkoumatelností.

66. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, kdy nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost má přednost před případnou nepřezkoumatelností pro nedostatek jeho důvodů, neboť důvody rozhodnutí

lze zkoumat jen u rozhodnutí srozumitelných (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84). Jako nepřezkoumatelné rozhodnutí pro nesrozumitelnost lze shledat takové rozhodnutí, ze kterého nelze seznat, jak správní orgán vůbec rozhodl, což může být založeno absencí výroku rozhodnutí, nedostatky jazykového vyjádření výroku nebo vnitřní rozporností. Takové nedostatky musí zabraňovat porozumění výroku, tj. zabraňovat zjištění, jak správní orgán rozhodl (Kühn, Zdeněk; Kocourek, Tomáš; aj. Soudní řád správní: Komentář, Praha, 2019 [Systém ASPI]. ISSN: 2336-517X). Dalším případem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu nesrozumitelnosti rozhodnutí může být výrok správního orgánu, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29). Nesrozumitelnost rozhodnutí lze dále spatřovat v případě nesrozumitelnosti odůvodnění rozhodnutí, pokud odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, jež správní orgán vedly k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24), či v případě rozporu výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78). Pro nedostatek důvodů je rozhodnutí nepřezkoumatelné zejména pro nedostatek důvodů skutkových (Kühn, Zdeněk; Kocourek, Tomáš; aj. Soudní řád správní: Komentář, Praha, 2019 [Systém ASPI]. ISSN: 2336-517X), tj. v případě, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti, které v řízení nebyly zjišťovány, případně byly zjištěné v rozporu se zákonem, či v případě, kdy není seznatelné, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, sp. zn. 2 Ads 58/2003 – 75). Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí může plynout také z nedostatečného vypořádání námitek, vyjádření a návrhů účastníků řízení, tedy i z toho, že se odvolací orgán v rozhodnutí nevypořádal se všemi odvolacími námitkami (rozsudky NSS 3 As 51/2007-84 a 8 Afs 66/2008-71).

67. Jak ovšem z napadeného rozhodnutí vyplývá, žalovaný se s námitkou žalobkyně ohledně jejího legitimního očekávání dostatečným způsobem vypořádal v bodu 33. napadeného rozhodnutí. Obsah uvedeného bodu napadeného rozhodnutí je blíže shrnut v bodu 24. tohoto rozsudku. Městský soud podotýká, že napadené rozhodnutí je třeba posuzovat jako celek, kdy jednotlivé argumenty žalovaného až ve svém souhrnu vytváří komplexní rozhodnutí ve věci. Žalovaný již v části napadeného rozhodnutí vypořádávající se s námitkou protiústavnosti právní úpravy a porušením práva na spravedlivý proces přesvědčivým způsobem vyložil ústavně právní konformitu sankčního mechanismu v ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH, potvrzenou derogačním nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15; dle žalovaného tak žalobkyně nemohla dojít k závěru, že nemusí plnit své povinnosti (podávat kontrolní hlášení) a že v případě jejich nesplnění by neměla býti sankcionována (viz bod 28. až 31 napadeného rozhodnutí). Žalovaný tak v návaznosti na tyto úvahy k námitce žalobkyně ohledně porušení jejího legitimního očekávání v napadeném rozhodnutí mj. uvedl, že důvodová zpráva, prezentace z tiskové konference Ministerstva financí ze dne 22. 12. 2015, ani tiskové prohlášení nevypovídají nic o tom, že pokuty nebudou v rámci prvního roku existence ukládány, resp. budou promíjeny; uvedené ani nic nesvědčí o zákonnosti napadeného rozhodnutí a žalovaný je označil za irelevantní. Dle žalovaného tak nelze dojít k závěrům, že by žalobkyně nebyla povinna k výzvě ve stanovené lhůtě nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, či potvrdit následným kontrolním hlášením a nemohlo tak dojít k založení legitimního očekávání

žalobkyně, že svou povinnost nemusí ve stanovené lhůtě plnit. Dle žalovaného odvolací námitka žalobkyně postrádala další argumentaci a nebyla dostatečně individualizovaná.

68. Pro úplnost městský soud doplňuje, že odvolací námitka žalobkyně týkající se principu legitimního očekávání uplatněná v řízení před správním orgánem byla téměř stejného znění jako námitka žalobkyně uplatněná v žalobě v rámci řízení před zdejším soudem.

69. Odvolací námitku žalobkyně tak městský soud s ohledem na výše uvedené posoudil jako dostatečně vypořádanou. Městský soud v Praze uzavírá, že napadené rozhodnutí a ani prvostupňové rozhodnutí v této části, ani jako celek netrpí vadami, které by je činily nepřezkoumatelnými z důvodu nesrozumitelnosti, či pro nedostatek důvodů.

70. Městský soud se dále zabýval třetím žalobním bodem, podle něhož pokuta uložená žalobkyni 7 měsíců po zjištění porušení předpisů ztratila svůj motivační (preventivní) charakter.

71. K této námitce městský soud uvádí, že jak žalovaný v napadeném rozhodnutí správně uvedl, podle ust. § 101i odst. 2 zákona o DPH je možné uložit pokutu nebo rozhodnout o povinnosti ji platit ve lhůtě 3 let ode dne, kdy došlo k porušení povinnosti. Jedná se o zákonnou objektivní prekluzivní lhůtu. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně byla výzvou ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1779050/17/2005-52523-100847, doručenou jí dne 10. 3. 2017, správním orgánem prvního stupně vyzvána dle ust. § 101g odst. 2 zákona o DPH ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v předmětném kontrolním hlášení, a to ve lhůtě 5 pracovních dnů ode dne oznámení předmětné výzvy prostřednictvím následného kontrolního hlášení. Žalobkyně byla povinna na danou výzvou reagovat; žalobkyně tak neučinila. Lhůta žalobkyni marně uplynula dnem 17. 3. 2017. Žalobkyně tak nesplnila svou povinnost vztahující se ke kontrolnímu hlášení. K porušení povinnosti žalobkyně došlo uplynutím stanovené lhůty, tj. dnem 17. 3. 2017. Prvostupňové rozhodnutí o uložení pokuty (sankce) bylo vydáno dne 20. 10. 2017, tj. přibližně po 7 měsících od porušení uvedené povinnosti. Lze tak uzavřít, že prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno v zákonné lhůtě 3 let (ust. § 101i odst. 2 zákona o DPH). Jak vyplývá z důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014 Sb. k ust. § 101i zákona o DPH, uvedená „*délka lhůty navazuje na základní délku lhůty pro stanovení daně, která představuje obvyklý časový standard, ve kterém správce daně může dané pochybení odhalit*.“ Městský soud tak nesouhlasí s názorem žalobkyně, že by uložení pokuty v části první poloviny zákonem stanovené lhůty mělo za následek jakoukoli ztrátu motivace, či preventivního charakteru pokuty. Námitku žalobkyně tak zdejší soud shledal jako nedůvodnou.

72. Městský soud přistoupil ke čtvrtému žalobnímu bodu, podle nějž bylo třeba ve věci aplikovat ust. § 250 daňového řádu, neboť uložením maximální výše pokuty by mohlo dojít k prolomení horní hranice sankce ve smyslu ust. § 250 odst. 1 daňového řádu. S ohledem na trestněprávní zásady a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, 4 Afs 210/2014, ve spojení s aplikací tzv. Engelovských kritérií a rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Lucky Dew* proti *Švédsku* a také na rozsudek ve věci *A a B* proti *Norsku*, je totiž takový postup pro daňové subjekty výhodnější.

73. Městský soud ani tuto námitku neshledal důvodnou. Jak z ust. § 4 daňového řádu vyplývá, daňový řád, či jeho jednotlivá ustanovení se použijí pouze v případě, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Daňový řád tak v oblasti správy představuje *lex generalis*. Jak bude rozvedeno dále, ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH tak ve vztahu k ust. § 250 daňového řádu představuje speciální pravidlo (*lex specialis*); ust. § 250 daňového řádu tak není možné na nyní posuzovanou věc za žádných okolností aplikovat.

74. Městský soud zde připomíná, že základní podmínkou pro použití zásady *lex specialis derogat legi generali* (přednost zvláštní právní úpravy před obecnou) je, aby *lex specialis* i *lex generalis* upravovaly tutéž materii (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Ads 25/2003 – 44).

75. Kontrolní hlášení představuje daňové tvrzení ve smyslu ust. § 1 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je základem pro správné zjištění a stanovení daně daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Jak z ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH vyplývá, uvedené ustanovení upravuje sankci za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením (daňovým tvrzením ve smyslu ust. § 1 odst. 3 daňového řádu). Ust. § 250 daňového řádu taktéž upravuje problematiku sankcí za nepodání tvrzení daně. Fakticky se tak jedná o tutéž problematiku, tj. právní úpravu sankcí za porušení povinností v souvislosti s podáním daňového tvrzení. Dle názoru městského soudu je tak na místě aplikovat speciální právní úpravu této problematiky, tj. ust. § 101h zákona o DPH jako *lex specialis*. Jelikož se jedná o samostatnou, komplexní právní úpravu sankce za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením, je užití obecné právní úpravy ust. § 250 daňového řádu zcela vyloučeno. Dle názoru městského soudu uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, 4 Afs 210/2014, a Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Lucky Dew* proti *Švédsku*, či ve věci *A a B* proti *Norsku*, na nyní posuzované věci nemohou ničeho změnit. Je pravdou, že Nejvyšší správní soud souladně s judikaturou ESLP dospěl k závěru, že penále jako institut daňového práva (penále ve smyslu § 37b daňového řádu z roku 1992, respektive § 251 odst. 1 daňového řádu z roku 2009) představuje trest *sui generis* a přestože je zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu a dopadají tak na něj záruky vyplývající z čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a z čl. 6 a 7 Evropské úmluvy o lidských právech (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57). Nicméně trestněprávní zásady je třeba uplatňovat s přihlédnutím k okolnostem jednotlivého případu. Jak již bylo uvedeno výše, v nyní posuzované věci ust. § 101h zákona o DPH jako *lex specialis* s ohledem na zásadu *lex specialis derogat legi generali* užití ust. § 250 daňového řádu bez jakýchkoliv výjimek vylučuje.

76. K námitce žalobkyně, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s námitkou absence odůvodnění výše pokuty a nepřiměřenosti sankce, městský soud s odkazem na bod 57. a 58. tohoto rozsudku připomíná, že pokuta za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením dle ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH představuje sankci vznikající přímo ze zákona (*ex lege*). Rozhodnutí správce daně o jejím uložení je pouze deklaratorní. Výše pokuty je v ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH v písm. a) až d) diferenciovaná „*podle závažnosti daného pochybení. Tím má být dosaženo nejen přiměřenosti sankce pro jednotlivé případy z hlediska závažnosti provinění, ale též vytvoření motivačního prvku pro ty plátce, kteří budou chtít závadný stav odstranit.*“ (viz důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., k

ust. § 101h zákona o DPH). Konkrétní výše pokuty je pod písm. a) až d) uvedeného ustanovení stanovena absolutní částkou, přičemž zde není dán prostor pro jakékoliv správní uvážení. Správce daně tak nemá jinou možnost, než v případě naplnění skutkové podstaty tohoto deliktu pokutu uložit a další okolnosti jednotlivého případu zohlednit až v případném řízení o prominutí pokuty dle ust. § 101k zákona o DPH. Ústavní soud v uvedeném derogačním nálezu, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, takovou právní konstrukci „rozložení" toho, jaké skutečnosti se zkoumají při rozhodování o uložení pokuty a jaké při rozhodování o žádosti o prominutí pokuty shledal jako ústavně konformní a neporušující právo na spravedlivý proces (srov. také nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020-32, či rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 206/2018 - 27). Městský soud k tomu doplňuje, že dle názoru Ústavního soudu ani samotná fixní *„pokuta ve výši 30 000 Kč nepředstavuje pro plátce povinného podat kontrolní hlášení nadmíru velké břímě*" (bod 78. derogačního nálezu Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 32/15).

77. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí (bod 37. napadeného rozhodnutí) s námitkou žalobkyně dostatečným způsobem vypořádal, když dospěl k podobným závěrům (viz bod 27. tohoto rozsudku). Námitka žalobkyně, že se žalovaný s odvolacími důvody ohledně neodůvodněné výše pokuty a nepřiměřenosti sankcí v napadeném rozhodnutí nevypořádal, tak není důvodná.

78. Stejně tak městský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně ohledně tvrzené nedůvodné rozdílnosti právní úpravy sankcionování v zákoně o DPH (§ 101h odst. 1 zákona o DPH) a v daňovém řádu (§ 250 daňového řádu) „za totéž". Jak již bylo uvedeno, ust. § 101h odst. 1 zákona o DPH představuje speciální úpravu (*lex specialis*) k ust. § 250 daňového řádu (*lex generalis*), ve věci tak nelze aplikovat ust. § 250 daňového řádu. Právní konstrukce sankcionování za porušení povinností vztahujících se ke kontrolnímu hlášení (ust. § 101h zákona o DPH) byla Ústavním soudem shledána jako souladná s ústavním pořádkem. Jednotlivé okolnosti případu (včetně žalobkyní namítaných majetkových poměrů a závažnosti pochybení) je možné zohlednit v řízení o prominutí pokuty dle ust. § 101k zákona o DPH. Dle názoru městského soudu tak nelze uvažovat o jakékoliv nedůvodnosti rozdílů v předmětné právní úpravě od ust. § 250 daňového řádu. Ústavní soud v žalobkyní namítaném nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, nadto shledal ust. § 250 daňového řádu taktéž ústavně konformním. Předmětný nález tak na závěrech městského soudu nemůže ničeho změnit.

79. V posledním žalobním bodu žalobkyně namítala, že bylo zasaženo do jejího práva upraveného v čl. 38 Listiny základních práv a svobod, neboť žalovaný vyhověl žádosti žalobkyně o poskytnutí soupisu všech písemnosti ze spisu, včetně kopií stanovisek Finančního úřadu pro Středočeský kraj a Územní pracoviště v Neratovicích až dne 27. 8. 2018, tj. 5 dní po vydání napadeného rozhodnutí, vydaného dne 22. 8. 2018. Současně dle žalobkyně došlo k porušení zásady upravené v ust. § 6 odst. 4 daňového řádu („klientský přístup správce").

80. K této námitce městský soud uvádí, že oprávnění seznamovat se s podklady pro rozhodnutí jistě náleží k právu na spravedlivý proces. Daňovému subjektu tedy musí být umožněn přístup k jeho daňovému spisu; daňový subjekt se tak může po celý průběh řízení informovat o veškerých úkonech správce daně, případně také učinit následné právní

úkony. Uvedené zajišťuje institut nahlížení do spisu, upravený v daňovém řádu (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2013, č.j. 45 Af 15/2012 – 29).

81. Právní úprava nahlížení do daňového spisu a jeho realizace je upravena v ust. § 66 a § 67 daňového řádu. Daňovému subjektu je zaručeno právo nahlédnout u správce daně do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací (§ 66 daňového řádu). Nahlédnout do spisu je možné v úředních hodinách pro veřejnost, pokud správce daně nepřipustí nahlížení do spisu i v průběhu pracovní doby mimo úřední hodiny pro veřejnost (§ 66 odst. 4 daňového řádu). Správce daně k žádosti daňového subjektu pořídí z části spisu, do níž lze nahlížet, doslovné opisy, kopie, výpisy nebo potvrzení o skutečnostech v ní obsažených a vydá je daňovému subjektu (§ 67 odst. 3 daňového řádu).

82. Daňový subjekt může své právo nahlížet do spisu za určitých podmínek realizovat tak, že mu k jeho žádosti o nahlížení budou zaslány kopie listin ze spisu, tedy daňový subjekt může své právo realizovat tzv. korespondenčním způsobem. Taková možnost není v zákoně výslovně upravena, nicméně byla judikaturou dovozena při zachování zásady hospodárnosti (např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2013, č. j. 45 Af 15/2012 – 29). Dle názoru městského soudu tím ale není dotčena možnost daňového subjekt realizovat své právo nahlížet do spisu výslovně zákonem předpokládanou cestou, tj. ve vší obecnosti dostavením se k nahlížení do spisu k příslušnému správci daně (§ 66 daňového řádu).

83. Žalobkyně žalovanému v průběhu odvolacího řízení zaslala svou „Žádost o zaslání kopie písemností“ ze dne 15. 8. 2018, ve které žalobkyně žádala o zaslání kopie soupisu všech písemností z daňového spisu (§ 64 odst. 5 daňového řádu) a kopií předkládacích zpráv. Předmětná žádost byla žalovanému doručena dne 17. 8. 2018. Žalovaný tuto žádost posoudil jako žádost o korespondenční nahlížení a reagoval na ni zasláním požadovaných písemností žalobkyni dne 27. 8. 2018, tedy 5 dní po vydání napadeného rozhodnutí dne 22. 8. 2018. K doručení písemností do datové schránky došlo dne 4. 9. 2018.

84. Městský soud musí konstatovat, že v daném případě by bylo vhodnější, kdyby žalovaný žalobkyni k její žádosti buďto požadované listiny zaslal dříve, než ve věci přistoupil k vydání napadeného rozhodnutí dne 22. 8. 2018, nebo by žalobkyni před tímto datem alespoň obecně poučil o jejím zákonném právu nahlížet do spisu a o možnostech jeho realizace ve smyslu ust. § 66 daňového řádu, a to s ohledem na princip dobré správy (i finanční správy) – tedy šetření práv a právem chráněných zájmů osob zúčastněných na správě daní, požadavku na spolupráci osob zúčastněných na správě daní a správce daně, nebo vycházení osobám zúčastněným na správě daní vstříc tam, kde je to možné (ust. § 5 odst. 3 a § 6 odst. 2, 4 daňového řádu) (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 12. 2014, sp. zn. 29 Af 103/2012-69).

85. Dle názoru městského soudu tak žalovaný řízení sice zatížil vadou, nicméně tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyni byla po celou dobu probíhajícího daňového řízení zachována možnost realizovat své právo nahlížet do spisu ve smyslu ust. § 66 daňového řádu. Žalobkyně se tak kdykoli mohla dostavit, příp. předem objednat k příslušnému správci daně, a své práva nahlížet do spisu plně realizovat. Toto právo nebylo ze strany žalovaného žalobkyni nijak odpíráno. Žalobkyně se o nahlížení do

spisu v průběhu řízení aktivně nepokusila (kromě předmětné žádosti), na což nelze nahlížet tak, že by jí v tom bylo správními orgány jakkoli bráněno. Městský soud tak ani tuto námitku neshledal důvodnou.

86. V dané věci tak městský soud uzavírá, že žalobkyně se svými námitkami neuspěla, v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti. Městský soud v Praze proto žalobu zamítl jako nedůvodnou (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.).

87. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné účelné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

## Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ust. § 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 dne 17. března 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.