ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka, soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Martina Bobáka ve věci

žalobce **Ing. J. J.**

zastoupený JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou
se sídlem Na maninách 1424/25, Praha 7,

proti

žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 47 346,- 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. V souladu s § 101c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „ZDPH“) měl žalobce povinnost podávat kontrolní hlášení ve lhůtě stanovené v § 101e ZDPH.
2. Kontrolní 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).
3. 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 zprávou 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 J. V.

4. 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.

5. 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 týmž 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.

6. Rozsudkem městského soudu ze dne 31. 3. 2021, č. j. 8Af 43/2017-70, byla obě napadená rozhodnutí (č. 1 a č. 2) zrušena a městský soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud vyšel ze zjištění, 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.

7. Městský soud dovodil, že žalovaným zaujatý jazykový výklad ustanovení § 101d odst. 2 ZDPH v návaznosti na § 71 odst. 3 daňového řádu není správný. Dospěl k závěru, 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. Městský soud tak uzavřel, že kontrolní hlášení za měsíce říjen a listopad r. 2016, která žalobce zaslal správci daně dne 25. 11. 2016 a 27. 11. 2016, měla být 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 v souladu s § 101h odst. 1 písm. a) uložena pokuta pouze ve výši 1 000 Kč (za

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

každé kontrolní hlášení), neboť tato kontrolní hlášení sice podal opožděně čili dodatečně, ale aniž by k tomu byl správcem daně vyzván.

8. Žalovaný podal ve věci kasační stížnost, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 8. 2022, č. j. 6 Afs 150/2021-55, (dále také jako „zrušující rozsudek“). Nejvyšší správní soud zaujal ve věci opačný názor. Konstatoval, že městský soud v napadeném rozsudku dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že pokud žalobce v obou případech kontrolní hlášení podaná nekvalifikovanou formou potvrdil až po uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení, nejednalo se bez dalšího o účinná podání s účinky ode dne jejich potvrzení. Rozsudek městského soudu proto zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

II.
Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

9. V prvé žalobní námitce žalobce namítl, 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 nepřípustného formalismu.

10. Ve druhé žalobní námitce namítl, 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.

11. Ve třetí žalobní námitce žalobce namítl 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.

12. V této souvislosti žalobce argumentoval rovněž tím, že uložené pokuty nejsou co do své výše přiměřené. Tato nepřiměřenost je dána zejména poměrem mezi daňovou povinností a výši pokuty. Žalobce rovněž upozorňuje, že ust. § 101h ZDPH se vymyká běžným principům ukládání pokut a že stanovené pokuty jsou nepřiměřeně vysoké. V tomto kontextu žalobce zpochybnil 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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

13. V poslední, čtvrté žalobní námitce namítl nepřezkoumatelnost platebních výměrů a napadených rozhodnutí, když uvádí, že se správce daně a žalovaný nezabývali námitkou, že příslušná kontrolní hlášení ve skutečnosti byla podána.

14. 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.

15. Žalovaný dále uvedl, že v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu neměl před vydáním napadených rozhodnutí povinnost žalobce seznámit 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.

16. Žalovaný rovněž odmítl námitku žalobce stran protiústavnosti institutu kontrolního hlášení a pokut stanovených za porušení povinností s ním souvisejících. V této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15.

17. Žalobce doplnil své vyjádření podáním ze dne 4. 1. 2023, v němž rozvinul svou argumentaci. Jak uvedl, kontrolní hlášení může být účinně podáno pouze v elektronické podobě. Jelikož žalobce není držitelem datové schránky (ze zákona taková povinnost nevyplývala), měl žalobce možnost podat kontrolní hlášení pouze přes portál Elektronických podání pro Finanční správu (EPO) s elektronickým podpisem. To by nečinilo žalobci obtíže, protože elektronický podpis používá při komunikaci s veřejnou správou již mnoho let, a to vždy v zásadě bez jakýchkoli výraznějších problémů.

18. V projednávané věci při podání kontrolních hlášení za měsíce říjen a listopad 2016 však problém nastal, přičemž se jednalo o technický problém na straně správce daně. Portál EPO totiž žalobci v rozhodné době sice umožnil vyplnit formulář kontrolního hlášení, nicméně v samém závěru neumožnil žalobci připojení elektronického podpisu. Bez připojeného elektronického podpisu pak nebylo možné kontrolní hlášení přes EPO účinně podat.

19. Teprve s odstupem času žalobce zjistil, že program, se kterým EPO pracuje, je naprogramován tak, že odmítá připojení elektronického podpisu v případě, kdy na zařízení daňového subjektu není nainstalována poslední verze programu Java. Tento program, na rozdíl od jiných, není schopen se aktualizovat automaticky, ale musí být aktualizován manuálně. V systému EPO se sice objevila počítačová zpráva o chybě, avšak výlučně v anglickém jazyce, tj. nikoli v úředním jazyce, takže jí žalobce nerozuměl a neměl tušení, o

jakou chybu se jedná (studoval pouze ruštinu a němčinu). To, že systém EPO odmítá připojení jeho elektronického podpisu, bylo pro žalobce překvapivé, jelikož elektronický podpis běžně používal při korespondenci s úřady a nikdy se nesetkal s tím, že by jeho podpis nebyl akceptován.

20. Žalobce je přitom přesvědčen, že pokud jakýkoli orgán veřejné moci stanoví určité technické požadavky pro činění elektronických podání, je také povinen předem tyto technické požadavky zveřejnit způsobem, aby se s nimi adresáti veřejné správy mohli předem seznámit a s předstihem se jim přizpůsobit.

21. Žalobci se sice zobrazila počítačová zpráva o chybě, avšak ta byla automaticky generovaná a byla výlučně v anglickém jazyce, takže žalobci neumožnila situaci uspokojivě vyřešit a elektronický podpis připojit.

22. Nadto dle názoru žalobce musí být technické požadavky pro činění podání vůči veřejné správě přiměřené v tom smyslu, že činění elektronických podání musí být možné bez nutností zvláštních technických znalostí. Obdobný požadavek vyplývá např. z § 20 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech. Činění elektronických podání musí být umožněno každému bez nutnosti zvláštních technických znalostí. Žalobce je přesvědčen, že ve světle tohoto požadavku po něm nebylo možné spravedlivě požadovat, aby si sám dokázal vyvodit, že pro připojení elektronického podpisu ke kontrolnímu hlášení musí ručně aktualizovat program Java na nejnovější verzi. Obzvláště ne za situace, kdy nutnost aktualizace správce daně nezveřejnil v úředním jazyce.

23. Žalobce dále argumentoval tím, že pozdější právní úprava je pro něj příznivější a ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod platí princip přednosti pozdější příznivější právní úpravy. K tomu poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 5 As 104/2013-46.

24. Jak uvedl, dne 1. 1. 2023 nabyl účinnosti zákon č. 366/2022 Sb. Tímto zákonem bylo mj. novelizováno ustanovení § 101h zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), které upravuje výši pokut za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením.

25. Žalobci byla v projednávané věci uložena pokuta za nepodání kontrolního hlášení za období říjen 2016 ani v náhradní lhůtě, a to v částce 50 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Dále byla žalobci uložena pokuta za podání kontrolního hlášení za období listopad 2016 po stanovené lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván, a to v částce 10 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

26. Novelizovaný § 101h odst. 2 písm. a) zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2023 nově stanoví, že výše pokuty podle odstavce 1 písm. b) až d) je poloviční, pokud je plátce fyzickou osobou.

27. V projednávané věci je žalobce jako plátce fyzickou osobou, takže podle nové právní úpravy by výše pokut činila pouze 25 000 Kč a 5 000 Kč.

III.
Posouzení žaloby

28. Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), jsa vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne ze dne 25. 8. 2022, č. j. 6 Afs 150/2021-55, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

29. 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.

30. 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.

31. 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*.

32. 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*.

33. 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*.

34. 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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

35. Co se týče právního posouzení věci, městský soud plně respektuje jednoznačný právní závěr vyslovený Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.

36. Dle Nejvyššího správního soudu nelze § 101d ZDPH vykládat jinak, než že: „[u]*pravuje lhůtu pro potvrzení podání učiněného nekvalifikovanou formou, a sice lhůtu odlišnou od obecné úpravy obsažené v § 71 odst. 3 daňového řádu. To je také důvod, proč lze úpravu obsaženou v zákoně o DPH vykládat odlišně od úpravy v daňovém řádu (či správním řádu), čemuž se žalobce podivuje. Dle jazykového vyjádření zákonodárce je lhůta pro potvrzení podání bez uznávaného elektronického podpisu v případě kontrolního hlášení totožná se lhůtou pro podání samotného kontrolního hlášení. Systematickým výkladem vztahu obecné a zvláštní úpravy pak lze dojít k závěru, k němuž správně dospěl i stěžovatel, že úprava obsažená v § 101d odst. 2 zákona o DPH má jako úprava zvláštní aplikační přednost před úpravou § 71 odst. 3 daňového řádu (jako úpravou obecnou), a to na základě výkladového pravidla lex specialis derogat legi generali. Protože však § 101d odst. 2 zákona o DPH obsahuje toliko zvláštní úpravu lhůty, ve zbytku je nutno aplikovat obecná pravidla obsažená v § 71 daňového řádu, a sice pokud jde o formu potvrzení/opakování podání učiněného nekvalifikovanou formou, včetně následků jeho nepotvrzení/nezopakování v podobě neúčinnosti tohoto podání.*“

37. Jak Nejvyšší správní soud dále uvedl: „[z] *důvodové zprávy má za zjevný úmysl zákonodárce, aby každé podání kontrolního hlášení nekvalifikovanou formou bylo potvrzeno/zopakováno ve lhůtě pro jeho podání, jinak k němu daňové orgány nemají přihlížet. Nejedná se tedy o nezamýšlenou neúplnost právního řádu. Zároveň má Nejvyšší správní soud za to, že požadavek na to, aby správní orgán disponoval řádným podáním učiněným kvalifikovanou formou ke konci lhůty pro podání kontrolního hlášení, a mohl tak vykonávat zákonem svěřené úkoly (tedy ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob – řetězce a předejít situacím, kdy odběratel uplatní nárok na odpočet daně, zatímco dodavatel daň nepřizná), je požadavkem legitimním a neodporuje principům právního řádu jako celku. Je na rozhodnutí daňového subjektu, jakou formou a kdy konkrétně kontrolní hlášení podá. Stejně tak je na jeho rozhodnutí, zda kontrolní hlášení podá až na sklonku zákonem stanovené lhůty pro jeho podání. V takovém případě si musí být vědom skutečnosti vyplývající z jednoznačného znění zákona, že pokud se rozhodne využít nekvalifikovanou formu podání, musí podání potvrdit, či zopakovat ještě ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení.*“

38. V projednávané věci je třeba (a to i s ohledem na žalobní námitku nepřiměřenosti uložené pokuty) neztratit ze zřetele, že se jedná o dva poněkud odlišné případy.

39. K napadenému rozhodnutí č. 1 – městský soud připomíná, že žalobce zaslal dne 25. 11. 2016 správci 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. 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 pět 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, tedy až po uplynutí pětidenní náhradní lhůty.

40. Správce daně nepochybil, pokud za této situace uložil žalobci pokutu podle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH, neboť žalobce nevyhověl výzvě správce daně a kontrolní hlášení podal až po uplynutí stanovené pětidenní lhůty.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

41. Městský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že za zdaňovací období měsíce října roku 2016 lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 25. 11. 2016 a téhož dne ve smyslu ust. § 101e ZDPH uplynula též lhůta pro podání kontrolního hlášení za uvedené období. Žalobce podal kontrolní hlášení datovou zprávu bez uznávaného elektronického podpisu a její potvrzení doručil až dne 28. 11. 2016. Pokud je kontrolní hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy vyžadující dodatečné potvrzení, musí být dle ust. § 101d odst. 2 ZDPH potvrzeno ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení. Žalobce takto nepostupoval, a proto správce daně nepochybil, pokud postupoval tak, jakoby kontrolní hlášení nebylo vůbec podáno.

42. Správce daně v souladu s § 101g odst. 1 ZDPH vyzval žalobce k podání kontrolního hlášení ve lhůtě pěti dnů. Jelikož žalobce výzvě nevyhověl, byla mu po právu uložena pokuta ve výši 50 000 Kč.

43. Co se týče napadeného rozhodnutí č. 2, je situace poněkud odlišná. Dne 27. 12. 2016 zaslal žalobce správci daně datovou zprávu bez uznávaného elektronického podpisu obsahující kontrolní hlášení za období měsíce listopadu roku 2016. Dne 28. 12. 2016 pak zaslal elektronicky e-mail obsahující potvrzení podání učiněného datovou zprávou, neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem. Správce daně žalobci dne 09. 01. 2017 zaslal výzvu k podání kontrolního hlášení za období měsíce listopadu roku 2016 v náhradní lhůtě pěti dnů. Výzva byla žalobci doručena dne 12. 01. 2017. Datovou zprávou se zaručeným elektronickým podpisem žalobce dne 13. 01. 2017 na formuláři kontrolního hlášení zaslal tzv. „rychlou odpověď na výzvu“, v rámci níž uvedl, že potvrzuje správnost naposledy podaného kontrolního hlášení. Dne 23. 1. 2017 pak žalobce podal kontrolní hlášení již datovou zprávou se zaručeným elektronickým podpisem.

44. I v uvedené věci se městský soud ztotožnil s právním hodnocením žalovaného. Na rozdíl od správce daně, který postup žalobce posoudil jako nevyhovění výzvě a vyměřil mu pokutu 50 000 Kč, žalovaný dospěl k závěru, že následné kontrolní hlášení obsahující potvrzení dříve podaného kontrolního hlášení prostřednictvím tzv. „rychlé odpovědi“ je ve smyslu ust. § 101g odst. 3 ZDPH určeno k odpovědi na výzvy k odstranění nesrovnalostí v kontrolním hlášení dle ust. § 101g odst. 2 ZDPH. Uvedené podání ze dne 13. 01. 2017 označené jako následné kontrolní hlášení tak obsahovalo vady, pro které nebylo v daném okamžiku způsobilé k projednání. Tyto vady však žalobce odstranil prostřednictvím svého dalšího podání ze dne 23. 01. 2017 obsahující kontrolní hlášení za předmětné období. Vzhledem k tomu, že podání ze dne 13. 01. 2017 bylo učiněno datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, nelze na něj pohlížet jako na neúčinné ve smyslu ust. § 101a odst. 4 ZDPH. Žalobce na výzvu ze dne 09. 01. 2017 k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě pro jeho podání reagoval, a proto nebyla naplněna podmínka ust. § 101h odst. 1 odst. d) ZDPH pro vznik povinnosti uhradit pokutu 50 000 Kč pro nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě. V daném případě žalobci vznikla povinnost uhradit pokutu dle ust. § 101h odst. 1 odst. b) ZDPH ve výši 10 000 Kč, neboť kontrolní hlášení nebylo v zákonné lhůtě pro jeho podání do 27. 12. 2016 účinné podáno, ale bylo podáno v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl prvostupňovým správcem daně vyzván.(body 22 a 23 napadeného rozhodnutí).

45. Městský soud k tomu ještě dodává, že, jak upozorňuje Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, daňový řád rozlišuje mezi potvrzením a opakováním podání učiněného nekvalifikovanou formou (viz bod 23 rozsudku). Podle § 101d odst. 2 ZDPH, *pokud 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. Z uvedeného vyplývá, že potvrzení žalobcem zaslaná dne 28. 11. 2016, resp. 28. 12. 2016 nebyla podána ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení a tedy nelze mít za to, že žalobce těmito podáními zhojil absenci uznávaného elektronického podpisu.

46. Ve vztahu k protiústavnosti pokut podle § 101h odst. 1 ZDPH městský soud plně odkazuje na nález 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.

47. Pokud jde o možnost moderace uložených pokut, městský soud předně uvádí, že povinnost uhradit tuto pokutu vzniká přímo ze zákona, výše pokuty je stanovena zákonem a nelze ji nijak upravovat a správce daně tuto pokutu musí uložit vždy, je-li naplněna skutková podstata ustanovení § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH. Správní soudy jsou při aplikaci moderačního práva zakotveného v § 78 odst. 2 s. ř. s. vázány stejnými zákonnými limity jako správní orgán. V daném případě povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč (rozhodnutí č. 1), resp. 10 000 Kč (rozhodnutí č. 2) vznikla ex lege a správní orgány neměly žádný prostor pro uplatnění správního uvážení, a proto ani soud nemůže v daném případě pokutu moderovat. Viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018 – 27, ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020 – 32 a ze dne 10. 5. 2022, č. j. 6 Afs 51/2021 – 57, na které odkazuje Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku (bod 24).

48. Co se týče námitek 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.

49. Napadené rozhodnutí však nemůže obstát z důvodu změny právní úpravy.

50. Podle shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, čj. 5 As 104/2013-46, *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, kdy 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 ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější.*

51. V citovaném usnesení Nejvyšší správní soud uvedl: *„tam, kde správní soud posuzuje právní stránku věci, proto musí mít podle rozšířeného senátu stejný právní prostor či rámec, jaký (by) měl správní orgán. Nelze přece připustit, aby existoval významný rozdíl mezi kognicí správního orgánu v běžícím řízení, soudu přezkoumávajícího jeho výsledek (meritorní rozhodnutí o vině a trestu) a posléze zase správního orgánu, který pokračuje v řízení poté, co mu soud jeho rozhodnutí (z jiných důvodů) zrušil. Je-li soud nadán úplnou kasační pravomocí nejen z hlediska nezákonnosti správního rozhodnutí, vadného řízení, ale i nedostatečnosti skutkových zjištění, je zřejmé, že i hmotněprávní posouzení věci musí odpovídat aktuálnímu právnímu stavu v době jeho rozhodování. Plná jurisdikce se tedy uplatní jak co do jejího obsahu, tak co do času. Na tom nic nemění fakt, že by soud nenahrazoval svým výrokem správní rozhodnutí (s výjimkou*

moderace), ale na příznivější změnu zákona by reagoval prostým kasačním výrokem bez stopy výtky vůči správnímu orgánu I. a II. stupně, ovšem se závazným právním názorem k aplikaci a interpretaci hmotného práva na skutkový stav správně zjištěný správním orgánem (či doplněný soudem). Důležité ovšem je, aby soud měl povinnost zkoumat, zda nedošlo ke změně zákona, bez ohledu, jestli to žalobce učiní předmětem svých žalobních námitek".

52. Podle § 101h odst. 1 ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2022, pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši

a) 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván,

b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván,

c) 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo

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

53. Podle § 101h odst. 1, odst. 2 písm. a) ZDPH ve znění účinném do 1. 1. 2023, 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; to neplatí, pokud plátci povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla,

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.

(2) Výše pokuty podle odstavce 1 písm. b) až d) je poloviční, pokud je

a) plátce fyzickou osobou,

54. Podle Čl. I. II. bod 7 zákona č. 366/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, na nějž žalovaná odkazovala, uvádí: *povinnost uhradit pokutu podle § 101h odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, která vznikla přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a o které nebylo před tímto dnem pravomocně rozhodnuto platebním výměrem, zaniká dnem nabytí účinnosti tohoto zákona v rozsahu, v jakém by nevznikla podle § 101h odst. 1 nebo 2 anebo § 101j zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

55. Citované přechodné ustanovení zcela zjevně míří na rozhodnutí o uložení pokuty, která dosud v právní moci nejsou, to však není projednávaný případ.

56. Zásah městské soudu se týká rozhodnutí již pravomocného, které je v kolizi s pozdější, pro žalobce příznivější právní úpravou. Jelikož obě rozhodnutí žalovaného jsou z tohoto důvodu nezákonná, městský soud je zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

IV.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

57. Městský soud v Praze zrušil pro nezákonnost napadená rozhodnutí žalovaného, v dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným zdejším soudem v tomto rozsudku, znovu rozhodne o obou přestupcích, již se žalobce dopustil, přičemž odpovědnost za to, že program, se kterým EPO pracuje, je naprogramován tak, že odmítá připojení elektronického podpisu v případě, kdy na zařízení daňového subjektu není nainstalována poslední verze programu Java leží plně na žalobci a správce daně nenese vinu na tom, že se žalobci z technických důvodů nepodařilo ke kontrolnímu hlášení připojit elektronický postup. Pokud správce daně rozhodne o uložení pokuty, musí postupovat podle právní úpravy pro žalobce příznivější.

58. 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.

59. 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 osm úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby, vyjádření ke kasační stížnosti, podání ze dne 4. 2. 2022 a 2 x účast při jednání) přísluší odměna za zastupování ve výši 40 800,- Kč. Součástí odměny za zastupování jsou režijní paušály po 300 Kč v každé věci (§ 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb.); tedy osm paušálů v každé věci = 16 paušálů, což činí 4 800,- Kč). Celkem odměna za zastupování představuje částku 41 600,- Kč. K této částce je nutno připočítat daň z přidané hodnoty, když zástupkyně žalobce doložila, že je plátcem této daně. Daň z přidané hodnoty představuje 21 %. K této částce pak přísluší náhrada nákladů řízení spočívající v zaplaceném soudním poplatku z každé žaloby, za dvě žaloby tedy částka 6.000,- Kč. Celkem náklady řízení představují částku 47 346,- 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 nejblíže 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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, 11. leden 2023

JUDr. Slavomír Novák v.r.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.