



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce ve věci

žalobce

Ing. J. J.

bytem X

zastoupený advokátkou JUDr. Ludmilou Pávkovou
sídlem Na Maninách 1424/25, 170 00 Praha 7

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2018, č. j. 36160/18/5100-41457-712276

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2018, č. j. 36160/18/5100-41457-712276 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě v celkové výši 51 083 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Ludmily Pávkové, advokátky, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce podal k Městskému soudu v Praze žalobu proti rozhodnutí uvedenému v záhlaví tohoto rozsudku, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 26. 10. 2017, č. j. 7674445/17/2008-51524-108436 (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobci podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném (dále jen „ZDPH“) uložena pokuta za nepodání následného kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení za období měsíce března roku 2016, a to ve výši 30 000 Kč.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. Pro přehlednost uvede Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného k daným námitkám.

II.1 Námitky týkající se důvodnosti vydání výzvy ze dne 2. 5. 2016, č. j. 3885278/16/2008-51524-108436

3. V rámci tohoto žalobního bodu žalobce namítal, že výzva z 2. 5. 2016, která mu byla doručena dne 12. 5. 2016, a ve které byl vyzván ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v oddílu A. 4 kontrolního hlášení za období od 1. 3. 2016 do 31. 3. 2016 podaného žalobcem dne 25. 4. 2016 (dále „výzva ze dne 2. 5. 2016“) je šikanózní, když správce daně vyměřil daň z přidané hodnoty za období měsíce března roku 2016 již dne 11. 5. 2016, tedy den před doručením této výzvy. Pokud by správce daně měl opravdové pochybnosti o údajích uvedených v kontrolním hlášení, daň z přidané hodnoty by nemohl před jejich vyjasněním vyměřit. Tyto skutečnosti svědčí o tom, že výzva ze dne 2. 5. 2016 nebyla oprávněná.
4. Žalovaný uvedl, že tímto žalobním bodem se zabýval již v napadeném rozhodnutí, na jehož body [49] a [50] v podrobnostech odkazuje. Zopakoval, že setrvává na své argumentaci, že podání daňového přiznání a kontrolního hlášení jsou dvě samostatné povinnosti plátce daně. Správce daně stanoví daň z přidané hodnoty platebním výměrem nikoli na základě kontrolního hlášení, ale na základě daňového přiznání. Výzvu ze dne 2. 5. 2016 správce daně vydal proto, že mu vznikly pochybnosti o správnosti údajů uvedených žalobcem v kontrolním hlášení za předmětné období.
5. Výzva ze dne 2. 5. 2016 byla žalobci doručena dne 12. 5. 2016, lhůta pěti dnů určená k podání následného kontrolního hlášení tak uplynula dne 17. 5. 2016. Podání žalobce ze dne 17. 5. 2016 ale s ohledem na jeho obsah nelze považovat za řádné a včasné splnění povinnosti uložené mu touto výzvou.

II.2 Námitky týkající se včasného a řádného splnění výzvy ze dne 2. 5. 2016

6. Žalobce je přesvědčen, že lhůta pro podání následného daňového přiznání za období březen 2016 byla u žalobce dne 19. 5. 2016. Dne 17. 5. 2016 žalobce podal, prostřednictvím své daňové poradkyně, následné kontrolní hlášení, ovšem nikoli ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Následně, dne 19. 5. 2016, jej podal na předepsaném formuláři,

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

ale pouze v listinné podobě. Důvodem pro tento postup byla skutečnost, že žalobce objektivně nemohl elektronické podání učinit z technických důvodů na straně správce daně, který v aplikaci EPO znemožnil opakované zadání stejného evidenčního čísla daňového dokladu vystaveného pro více odběratelů. Žalobce přitom v březnu 2016 vystavil jeden daňový doklad s jedním evidenčním číslem pro více odběratelů (spoluvlastníků téže nemovitosti, přičemž zdanitelné plnění se týkalo právě této nemovitosti).

7. Žalobce je přesvědčen, že ZDPH nevykládá variantu vystavit pod jedním evidenčním číslem daňový doklad pro více odběratelů (spoluvlastníků téže nemovitosti), přičemž ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále „zákon o účetnictví“), na žalobce nedopadají, když žalobce není účetní jednotkou. Ani z hlediska správy DPH není rozhodující, zda daňový doklad splňuje všechny požadavky zákona o účetnictví (daňový doklad a účetní doklad jsou odlišné instituty). Vystavení jednoho dokladu pod jedním evidenčním číslem pro více odběratelů nekoliduje ani s požadavkem na průkaznost účetních dokladů dle § 11 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. zákona o účetnictví. Žalobce stejným způsobem vystavoval doklady již od roku 1993 a správce daně nikdy nevznesl vůči tomuto způsobu vystavování dokladů jakoukoli námitku. Předmětné kontrolní hlášení za březen 2016 bylo prvním takovým hlášením ze strany žalobce, nastalé problémy tedy nemohl předvídat ani se na ně jakkoli předem připravit.
8. Technickým nastavením aplikace EPO žalovaný fakticky omezil žalobci jako plátcí DPH jednu z jinak zákonem nezakázaných možností, jak vystavovat daňové doklady, v tom žalobce spatřuje porušení zásady enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí a zásady legální licence.
9. Žalobce je tedy názoru, že následné kontrolní hlášení podal ve lhůtě určené výzvou ze dne 2. 5. 2016, ovšem nikoli ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, což mu ovšem nemůže být kladeno k tíži. Následné kontrolní hlášení tedy podal včas a řádně a napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné.
10. Žalovaný uvádí, že jádrem sporu je vyřešení otázky, zda lze vystavit jeden doklad pro více odběratelů a zároveň zda je možné, aby více plátců (odběratelů) mělo jeden a ten samý doklad znějící na jednu celkovou částku plnění, ze které by si uplatňovali nárok na odpočet daně. Přitom zastává názor, že **vystavit řádný daňový doklad pro účely DPH pro více osob povinných k dani** (nebo právnických osob nepovinných k dani) **nelze**. Pokud aplikace EPO neumožňuje zadání takto nesprávně vystavených daňových dokladů do systému, nejde o chybu na straně žalovaného.
11. Žalovaný argumentuje metodou gramatického výkladu právních předpisů a z ust. § 28 odst. 1 písm. a) ZDPH [které představuje transpozici z čl. 220 odst. 1 bod 1) směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)] dovozuje, že povinnost vystavit daňový doklad se vztahuje k jedné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani (nikoli tedy k více osobám). I v dalších s fakturami souvisejících ustanoveních hovoří směrnice o DPH jen v jednotném čísle, když používá pojmy jako pořizovatel (zboží) nebo příjemce (služby). Vysvětlivky k pravidlům fakturace DPH otázku uvedení příjemce nebo pořizovatele na daňovém dokladu vůbec neřeší, a tedy neuvádí, zda musí být na daňovém dokladu uveden jen jeden příjemce nebo pořizovatel, nebo jich lze uvést i více. Vysvětlivky nepovažují otázku odběratele za nejasnou a tedy nezbytnou k vysvětlení, neboť je zřejmé, že na daňovém dokladu je uveden vždy jen jeden odběratel. Z § 29 ZDPH žalovaný dovozuje, že daňový doklad má být vystaven pro jednu

osobu, když mezi povinné náležitosti daňového dokladu patří podle § 29 odst. 1 písm. c) a d) zákona o DPH i označení osoby (opět jen jedné), pro kterou se plnění uskutečňuje a daňové identifikační číslo osoby (opět jen jedné), pro kterou se plnění uskutečňuje. Žalovaný připouští, že ust. § 31b odst. 1 ZDPH hovoří o možnosti vystavit i souhrnný daňový doklad za více samostatných zdanitelných plnění, která plátce uskutečňuje pro stejnou osobu. Žalovaný provedl test harmonizace daného ustanovení s čl. 223 směrnice o DPH a došel k závěru, že ačkoli čl. 223 neomezuje vystavení souhrnného daňového dokladu na jednu osobu odběratele, implicitně, za použití systematického výkladu práva lze k takovému závěru dojít. Dané ustanovení ZDPH je tedy se směrnicí o DPH v souladu.

12. Žalovaný souhlasí s názorem žalobce, že ZDPH nezakazuje vystavit jeden daňový doklad s jedním evidenčním číslem více daňovým subjektům (odběratelům) na jedno společné plnění. K tomu však dodává, že pokud takový doklad nebude přesně splňovat **podmínky uvedené v ustanovení § 28 odst. 1 písm. a) a § 29 ZDPH, pak se nejedná o daňový doklad pro účely DPH, tedy takový doklad není možné použít pro účely uplatnění nároku na odpočet daně v návaznosti na ustanovení § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.**
13. Žalobce v replice na vyjádření žalovaného zdůraznil, že i žalovaný přiznává, že ani směrnice o DPH ani ZDPH výslovně nezakazují vystavit jeden daňový doklad s jedním evidenčním číslem pro více odběratelů, pokud je pro ně uskutečněno jedno plnění. Žalobce je tedy oprávněn vystavovat daňové doklady na jedno zdanitelné plnění pro více odběratelů. Pokud pouze technická aplikace žalovaného znemožňuje žalobci plnit povinnosti kontrolního hlášení dle ZDPH, nemůže být žalobce za takovouto skutečnost sankcionován. Uložení sankce v takovém případě představuje porušení zásady *enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí*, principu *in dubio pro libertate* či *nulla poena sine lege certa*.

II.3 Překvapivost napadeného rozhodnutí a porušení principu legitimního očekávání

14. Žalobce uvedl, že pro něj byl platební výměr překvapivý, když Finanční správa České republiky v roce 2016 slibovala, že do zmírnění sankčního systému nebude pokuty udělovat. Žalobce namítl nepřiměřenost výše uložené pokuty, kdy v poměru k uložené daňové povinnosti činí cca 18%. Nepřiměřenost a porušení zásady legitimního očekávání spatřuje v tom, že pokuta mu byla uložena poté, co již více jak rok podával kontrolní hlášení obdobným způsobem a teprve po roce se překvapivě dozvěděl, že svou nepeněžitou povinnost řádně neplnil.
15. Žalovaný uvedl, že se námitkou překvapivosti napadeného rozhodnutí a porušení zásady legitimního očekávání věnoval v napadeném rozhodnutí, na jehož body [46] a [47] odkázal. Vyjádření tiskové mluvčí Finanční správy není v nyní projednávané věci relevantní, žalobci nemohlo vzniknout legitimní očekávání v situaci, kdy opakovaně porušuje své povinnosti.

II.4 Porušení zásady ústnosti a zásady projednací

16. Žalobce namítl, že došlo k porušení zásady ústnosti a zásady projednací podle čl. 38 odst. 2 a čl. 40 odst. 3 usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen „LZPS“), neboť se žalobcem nebyl žádný správní delikt projednán a nebyla mu ani dána možnost se k věci vyjádřit před vydáním konečného rozhodnutí. V tomto žalobce spatřuje rovněž porušení čl. 36 odst. 1 LZPS.
17. Žalovaný sdělil, že totožnou námitkou se zabýval v bodě [42] napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že z daňového řádu správci daně neplyne povinnost ani oprávnění předvolat daňový

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

subjekt k ústnímu jednání před vydáním rozhodnutí o uložení pokuty dle § 101h odst. 1 ZDPH. Pokud by tak žalovaný či správce daně učinili, překročili by rámec pravomocí daných jim daňovým řádem.

II.5 Liberační důvody a proporcionalita sankce

18. Žalobce vyjádřil své přesvědčení, že § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH je protiústavní, neboť neobsahuje žádný liberační důvod. Žalovaný se měl liberačními důvody zabývat, neboť kontrolní hlášení žalobce podal dne 17. 5. 2016 a 19. 5. 2016. Poté žalobce s poukazem na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. 46 A 86/2013, uvedl, že učinil veškerá možná opatření, aby vyhověl nezákonným požadavkům Finanční správy České republiky. Pokud se jedná o výši sankce, žalobce ji označil za neproporcionální, neboť je pro všechny stanovena pevnou částkou. Žalobce vnímá uloženou pokutu ve výši 30 000 Kč jako nespravedlivou, neboť neporušil žádnou zákonnou povinnost a neztížil výběr daní. Žalobce považuje výši pokuty rovněž za neúměrnou k výši náhrady škody poskytované poškozeným v případě nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, k výši průměrné mzdy a k pokutám za přestupky udělené za rasistické útoky na Radka Bangu. Žalobce odkázal na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 11. 1994, sp. zn. 6 A 12/94, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, sp. zn. 9 As 36/2007, podle kterých je absolutní odpovědnost nespravedlivá a nepřiměřená. Z uvedené judikatury podle žalobce vyplývá, že liberační důvody je nutno hledat i v případech, kdy tyto nejsou výslovně upraveny. Dále žalobce na podporu své argumentace odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/04 a Pl. ÚS 28/98 a dodal, že dané sankce mají pro daňový subjekt rdousící efekt a jsou podle citované judikatury nepřiměřené. Žalobce sankci označil za nepřiměřeně vysokou ve vztahu k pochybení a výši vyměřované daňové povinnosti.
19. Žalovaný k této námitce opětovně odkázal na body [43] a [44] napadeného rozhodnutí. Dodal, že správci daně nepřislouží zohlednit liberační důvody či další okolnosti pro účely stanovení výše sankce, neboť pokuta za nepodání následného kontrolního hlášení vzniká přímo ze zákona, rozhodnutí je toliko deklaratorního charakteru, výše je stanovena fixní sazbou. Pro správní úvahu o určení výše pokuty proto není prostor. Individuální okolnosti případu je správce daně oprávněn hodnotit až v rámci případného řízení o prominutí pokuty. V posuzované věci žalobce podal dne 17. 9. 2018 žádost o prominutí pokuty, řízení však bylo rozhodnutím správce daně ze dne 8. 11. 2018, č. j. 8122865/18/2008-51523-111021 zastaveno, neboť žalobce ani po výzvě neuhradil správní poplatek. Citované rozhodnutí o zastavení řízení o prominutí pokuty žalovaný přiložil v příloze k vyjádření ze dne 7. 12. 2018.
20. V replice ze dne 15. 10. 2021 žalobce uvedl, že zastavení řízení o prominutí pokuty bylo nezákonné, neboť správní poplatek za podání žádosti o prominutí pokuty byl uhrazen.

II.6 Aplikace § 101h odst. 6 ZDPH

21. Žalobce rovněž namítl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by správce daně na nyní projednávanou věc aplikoval § 101h odst. 6 ZDPH, a proto v odůvodnění prvostupňového a napadeného rozhodnutí chybí správní úvaha a napadené rozhodnutí je tedy nezákonné. Žalobce k tomu odkázal na bod [77] nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, ve kterém Ústavní soud opřel svůj závěr o § 101h odst. 6 ZDPH.
22. K uvedené argumentaci žalovaný uvedl, že žalobci byla pokuta uložena podle § 101 odst. 1 písm. d) ZDPH, ust. § 101h odst. 6 ZDPH však lze aplikovat pouze v případě pokut

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

ukládáných dle ust. § 101h odst. 2 a 3 ZDPH. V podrobnostech žalovaný odkázal na bod [48] napadeného rozhodnutí, kde se posouzením totožného odvolacího důvodu plně zabýval.

II.7 Uložení sankce pod soudní autoritou nebo pod jejím dohledem

23. Žalobce poukázal na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 22. 2. 1996, ve věci 57/1994/504/586 Putz proti Rakousku a dále citoval pasáže z nálezů Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 15/04, sp. zn. Pl. ÚS 28/98 a sp. zn. I. ÚS 211/99. Žalobce namítl, že sankce v posuzovaném případě nebyla uložena soudní autoritou nebo pod jejím dohledem, která dotčené osobě zajistí záruky stanovené v článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (publ. pod č. 209/1992 Sb., dále jen „Evropská úmluva“).
24. K této námitce žalovaný uvedl, že s totožným odvolacím důvodem se vypořádal v bodě [48] napadeného rozhodnutí, na nějž v podrobnostech odkazuje, a kde uvedl, že žalobci je zaručeno právo na spravedlivý proces mimo jiné prostřednictvím přezkumu zákonnosti jemu uložené sankce nezávislým soudem.

II.8 Nepřezkoumatelnost prvostupňového a napadeného rozhodnutí

25. Žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť je názoru, že se žalovaný vůbec nezabýval námitkou, že kontrolní hlášení bylo žalobcem podáno. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný měl prověřit obsah elektronického spisu správce daně. Žalobce současně namítl, že finanční úřad nesplnil svou zákonnou povinnost podle § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu, neboť o podání žalobce dne 17. 5. 2016 a dne 19. 5. 2016 mlčí, a tedy neprokázal skutečnost, že žalobce kontrolní hlášení elektronicky nepodal. Postup správce daně považuje žalobce za rozporný s čl. 2, čl. 5, čl. 25 a čl. 43 a čl. 46 Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 10/2014 z 23. 6. 2014 (dále „Nařízení“), když datům odeslaným a přijatým prostřednictvím služby elektronického doporučeného doručování nesmějí být upírány právní účinky a nesmějí být odmítána jako důkaz v soudním a správním řízení pouze z toho důvodu, že mají elektronickou podobu nebo že nesplňují požadavky na kvalifikovanou službu elektronického doporučeného doručování.
26. Žalovaný uvedl, že zejména z bodů [38] až [41] napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se podrobně zabýval všemi skutkovými okolnostmi, ze kterých vyplynul závěr, že žalobce svým jednáním v posuzovaném případě naplnil skutkovou podstatu pro uložení pokuty za nepodání následného kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH. Žalovanému tak není zřejmé, jaké jiné úvahy a důkazní prostředky by měly být dle žalobce v odůvodnění napadeného rozhodnutí obsaženy, když se žalovaný zabýval splněním všech podmínek vyžadovaných pro vznik povinnosti uhradit pokutu dle ust. § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH a rovněž uvedl, za jakých úkonů správce daně a nečinnosti žalobce naplnění skutkové podstaty předmětného ustanovení dovozuje.

II.9 Smysl a účel kontrolního hlášení, potřebnost a přiměřenost kontrolního hlášení

27. Žalobce dále polemizoval nad smyslem a účelem kontrolního hlášení. Konstatoval, že zavedení kontrolního hlášení nevedlo ke zvýšení inkasa daně z přidané hodnoty. Vynucování podávání kontrolního hlášení je nepřiměřeným požadavkem Finanční správy České republiky. Podnikatelé jsou v souvislosti s daněmi veřejně ostrakizováni. Poté žalobce vyjádřil své obavy ze zneužití sbíraných dat a citoval bod 2.1 výroční zprávy Bezpečnostní informační služby za rok 2016. Následně žalobce obsáhle polemizoval nad otázkou potřebnosti kontrolního hlášení z hlediska základních cílů správy daní a nad otázkou

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

přiměřenosti požadavku na podávání kontrolního hlášení. Žalobce rovněž zmínil, že institut kontrolního hlášení nevede k potírání karuselových podvodů a dodal, že i Generální finanční ředitelství se v roce 2015 nevědomky zapletlo do karuselových podvodů. Žalobce dále uvedl, že na kompletaci podkladů pro podání kontrolního hlášení potřebuje jeho účetní 4 zbytečně vynaložené hodiny a na doplnění podání s elektronickým podpisem další půl hodiny. Jako důkaz žalobce navrhl účastnický výsledek, výsledek účetní žalobce Ing. Š. K. a pana Ing. M. Č., jednatele obchodní společnosti, která u žalobce zabezpečuje IT služby.

28. Žalovaný uvádí, že opětovně se jedná o námitky, které již byly vypořádány v napadeném rozhodnutí, na jehož bod [54] odkazuje. K tomu doplňuje, že setrvává na svém názoru, že předmětné námitky nesouvisí s předmětem tohoto řízení, neboť jimi není rozporována zákonnost napadeného rozhodnutí, ale institut kontrolního hlášení jako takový. Žalovaný připomněl, že otázkami smyslu a účelu, potřebností a přiměřenosti institutu kontrolního hlášení se již zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 12. 2016 a po provedení testu proporcionality shledal, že tento institut je v souladu s ústavním pořádkem České republiky. Argumentaci žalobce, že institut kontrolního hlášení není efektivním nástrojem v boji proti karuselovým podvodům, žalovaný rovněž shledává irelevantní k předmětu tohoto řízení, přesto uvádí, že jen za rok 2016 došlo vlivem kontrolního hlášení k meziročnímu nárůstu inkasa DPH o 11,7 mld Kč a podařilo se odhalit řetězce, v rámci kterých byl identifikován podvod na dani z přidané hodnoty. Argumentace stran časové náročnosti přípravy a podávání kontrolního hlášení rovněž není předmětem tohoto řízení, návrhy na výsledek osoby uvedených v odst. 16 výše proto shledává nedůvodným.

II.10 Formát a struktura podání, obsah kontrolního hlášení

29. Žalobce namítl, že uložení povinnosti podat kontrolní hlášení ve smyslu ust. § 101c zákona o dani z příjmů je nezákonné a neprojde testem proporcionality mezi veřejným zájmem na výběr daní a právem žalobce na soukromí, jeho právem na informační sebeurčení a právem na minimalizaci zásahů státní správy do osobní sféry žalobce, kdy tyto povinnosti mohou být ukládány pouze zákonem. Rovněž požadavek Finanční správy České republiky na předkládání kontrolních hlášení a následných kontrolních hlášení ve formátu XML je nezákonný. Formát a struktura podání nejsou zveřejněny v zákonném předpisu a nejsou součástí zákonného předpisu. Stejně tak tiskopis pro následné kontrolní hlášení není stanoven zákonným ani podzákonným právním předpisem. Ani obsah údajů kontrolního hlášení neukládá žádný zákon. Žalobce má za to, že sankcionovat lze pouze nesplnění povinnosti vyplývající ze zákona. Žalobce k tomu poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15 a na věc projednávanou v plénu Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS 19/17 a dodal, že mu povinnost podat kontrolní hlášení vůbec nevznikla, neboť mu nebyla uložena zákonem, ale pouze formulářem Ministerstva financí. Dále žalobce namítl, že formát XML je pro něj nečitelný, přičemž poukázal na to, že má právo komunikovat se státní správou v českém jazyce.
30. Žalovaný zopakoval, že v nyní projednávané věci nebyl žalobce sankcionován v důsledku nedodržení formátu či struktury podání, nýbrž v důsledku toho, že následné kontrolní hlášení za období březen roku 2016 žalobce nepodal ve lhůtě podle § 101g odst. 3 ZDPH. Ačkoli i v této otázce odkázal na body [62] až [64] napadeného rozhodnutí, přesto zdůraznil, že povinnost podat kontrolní hlášení a následné kontrolní hlášení nebyla žalobci uložena pouze formulářem, nýbrž ust. § 135 odst. 1 daňového řádu ve spojení s ust. § 101c odst. 1 ZDPH a ust. § 101g odst. 3 ZDPH. Žalovaný v bodě [63] napadeného rozhodnutí vysvětlil, že správce daně mohl po daňových subjektech i přes nález Ústavního soudu ze dne 6. 12.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, požadovat údaje potřebné pro fungování systému kontrolního hlášení, a to i při znění ust. § 101d odst. 1 ZDPH účinném do 31. 12. 2017. Žalovaný rovněž připomněl rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 5 A 20/2016, ve kterém soud dospěl k závěru, že stanovení formátu a struktury daňového podání pouze pokynem správce daně není v rozporu s ústavním pořádkem.

II.11 Nezákonnost výzvy ze dne 3. 6. 2016, č. j. 4761864/16/2008-51524-108436 (dále jen „výzva 2“)

31. Žalobce rovněž namítl, že na výzvu ze dne 3. 6. 2016, která mu byla doručena 12. 6. 2016, a ve které jej správce daně vyzval k odstranění vad kontrolního hlášení za březen 2016 spočívajících v tom, že toto podání bylo učiněno v listinné podobě bez dodržení formátu zveřejněného správcem daně na základě ustanovení § 72 odst. 34 daňového řádu pokynem, GFŘ-D-24, reagoval podáním ze dne 15. 6. 2016 zaevidovaným pod č. j. 5039376/16. V tomto podání sdělil, že změnu nelze zaslat elektronicky, když elektronické podání neumožňuje zadat stejné číslo dokladu v jednotlivých řádcích. Dále žalobce poukázal na sdělení ze dne 11. 7. 2016, vyhotovené Ing. J. J., v němž mu jmenovaná sdělila, že chyba se nachází na jeho straně (a spočívá v chybném číslování vystavených daňových dokladů) a z jehož obsahu má žalobce za to, že zaměstnankyně správce daně zvolila nesprávný úřední postup. Proti uvedenému sdělení podal žalobce stížnost, jež byla vyřízena vyrozuměním ze dne 15. 11. 2016 se závěrem, že je nedůvodná. Se závěry uvedenými v citovaném vyrozumění žalobce nesouhlasí, úvaha správce daně, že „nelze do jednotlivých řádků zadávat stejné číslo dokladu a že za každé zdanitelné plnění musí být vystaven samostatný daňový doklad s unikátní číslem“ se nezakládá na žádném zákonném podkladě (minimálně jej správce daně neuvádí), je nepřezkoumatelná a nesprávná. Žalobce nesouhlasí s tím, že by na něj dopadal zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, žalobce není účetní jednotkou. Navíc daň z přidané hodnoty není na účetnictví ani navázána. Vadu programového nastavení EPO správce daně neodstranil, a tudíž žalobce nemůže podávat elektronicky dle požadavku správce daně kontrolní hlášení. Žalobce opakuje, že takový požadavek považuje za rozporný se zásadami Nařízení i za nezákonný z důvodu požadavku na formát XML, když základním komunikačním jazykem mezi státní správou a občany je český jazyk. Ze strany správce daně se tak jedná o požadavek nad rámec zákona. Následné kontrolní hlášení ze dne 17. 5. 2016, doplněné dne 19. 5. 2016, bylo projednatelné a podáno včas. Současně nedošlo k ohrožení výběru daní.
32. Žalovaný k těmto námitkám uvedl, že nejsou v posuzované věci relevantní, neboť směřují proti výzvě ze dne 3. 6. 2016, kterou byl žalobce vyzván k odstranění vad podání ze dne 19. 5. 2016. Otázka toho, zda žalobce následné kontrolní hlášení podal dne 19. 5. 2016 či nikoliv, nemůže a nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V podrobnostech žalovaný odkázal na bod [61] napadeného rozhodnutí.
33. V replice ze dne 15. 10. 2021 žalobce uvedl, že kontrolní hlášení nebylo možno vyplnit, resp. vyplněné elektronicky podat, protože formulář kontrolního hlášení na straně finanční správy byl chybný, resp. byly nesprávně finanční správou nastaveny kritické chyby tak, že podání odmítly. Tento nesoulad bylo možno opravit pouze písemným sdělením, a tak také žalobce ve svém podání ze dne 17. 5. 2016 učinil a následně 19. 5. 2016 doručil správci daně listinné kopie protokolu chyb podání, ze kterých vyplývá, že kontrolní hlášení není možno podat. Nebylo možno ani zpětně po právu přecíslovat již vydaný předmětný daňový doklad č. 1601006 a dodatečně jeho obsah jakkoliv upravovat. Žalobce namítá, že správce daně byl povinen listinné podání ze dne 19. 5. 2016, a to jako doplnění podání ze dne 17. 5. 2016,

zohlednit. Žalobce poukázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2021, č. j. 8 Af 43/2017 – 70.

II.12 Nezveřejnění adresy datové schránky na úřední desce správce daně

34. Žalobce rovněž namítl, že správce daně nezveřejnil na své úřední desce adresu datové schránky, do které měl žalobce učinit podání, a to přesto, že je mu tato povinnost uložena daňovým řádem.
35. Žalovaný v podrobnostech odkázal na bod [65] napadeného rozhodnutí a dále konstatoval, že povinnosti zveřejnit informace podle § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu plně dostál. Tyto námitky žalobce žalovaný označil za účelové a nedůvodné.

III.

Obsah správního spisu

36. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce byl výzvou ze dne 2. 5. 2016 vydanou podle § 101g odst. 2 ZDPH vyzván, aby údaje vykázané v podaném kontrolním hlášení ze dne 25. 4. 2016 změnil, doplnil nebo potvrdil, a to v souladu s § 101g odst. 3 ZDPH ve lhůtě do 5 dnů ode dne oznámení uvedené výzvy, neboť správci daně vznikly pochybnosti.
37. Žalobce podal u správce daně dne 17. 5. 2016 podání, zaevidované pod č. j. 4384309/16 (dále jen „podání ze dne 17. 5. 2016“). V podání žalobce uvedl, že zjistil své pochybení spočívající v tom, že zaměnil údaje mezi oddílem A. 4 a A. 5, a proto údaje uvedené správcem daně ve výzvě ze dne 2. 5. 2016 jsou správné a patří do řádků oddílu A. 4. Naopak řádek A. 5 bude ponížen o součtovou částku v základu daně ve výši 184 571,35 Kč a 21 % DPH ve výši 38 768,53 Kč, přičemž žalobce uvedl, že výše daně uvedená v daňovém přiznání je tedy správná. Žalobce současně uvedl, že nemůže následné kontrolní hlášení podat, neboť neovládá jazyk XML, který není úředním jazykem České republiky. Žalobce rovněž uvedl, že požadavek na kontrolní hlášení je protiústavní.
38. Dne 19. 5. 2016 žalobce podal osobně u finančního úřadu podání, zaevidované pod č. j. 4530302/16 (dále jen „podání ze dne 19. 5. 2016“), ve kterém uvedl, že v reakci na výzvu ze dne 2. 5. 2016 zasílá změnu údajů uvedených v oddílu A. 4 kontrolního hlášení ze dne 25. 4. 2016, přičemž tuto změnu nelze zaslat elektronicky, neboť elektronické podání neumožňuje zadat stejné číslo dokladu v jednotlivých řádcích. Přílohou daného podání bylo následné kontrolní hlášení za období březen roku 2016 v listinné podobě a protokol chyb podání.
39. Správce daně dne 3. 6. 2016 vydal výzvu, č. j. 4761864/16/2008-51524-108436 (dále jen „výzva ze dne 3. 6. 2016“), kterou byl žalobce vyzván k odstranění vady podání ze dne 19. 5. 2016 spočívající v tom, že následné kontrolní hlášení bylo žalobcem podáno v listinné podobě bez dodržení formátu zveřejněného správcem daně na základě § 72 odst. 3 a 4 daňového řádu pokynem GFŘ-D-24. Lhůta pro odstranění předmětné vady podání byla správcem daně stanovena v délce 8 dnů ode dne doručení dané výzvy, přičemž daná výzva byla zmocněnci žalobce doručena prostřednictvím datové schránky dne 12. 6. 2016.
40. Dne 15. 6. 2016 žalobce podal osobně u finančního úřadu podání zaevidované pod č. j. 5039376/16 (dále jen „podání ze dne 15. 6. 2016“), ve kterém uvedl, že následné kontrolní hlášení za měsíc březen roku 2016 nelze podat, neboť systém elektronického podání neumožňuje zadat stejné číslo dokladu v jednotlivých řádcích v oddílu A. 4. Žalobce uvedl, že předmětný daňový doklad byl vystaven pro spoluvlastníky nemovité věci, kteří jsou zastoupeni na základě plné moci a vystupují jako jeden subjekt společně. Žalobce dále uvedl,

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

že znovu žádá o řešení situace, neboť způsob předkládání kontrolního hlášení neumožňuje kontrolní hlášení podat v předepsané formě. Přílohou daného podání bylo opětovně následné kontrolní hlášení za období března roku 2016 v listinné podobě, protokol chyb podání a podání ze dne 19. 5. 2016.

41. Sdělením ze dne 11. 7. 2016, č. j. 5408047/16/2008-51524-108436 (dále jen „sdělení ze dne 11. 7. 2016“), správce daně reagoval na podání ze dne 15. 6. 2016 tak, že žalobci sdělil, že namítaný problém není na straně aplikace EPO, nýbrž je způsoben pochybením na straně žalobce při vystavování daňových dokladů. Správce daně uvedl, že pokud žalobce uskutečnil plnění pro pět různých odběratelů, měl povinnost vystavit za každé z těchto plnění samostatný daňový doklad s unikátním číslem. Správce daně současně předeštel možné způsoby fakturace plnění pro spoluvlastníky nemovité věci.
42. Dne 24. 9. 2016 žalobce podal u správce daně stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu, zaevidovanou pod č. j. 7187740/16/2008-51524-104798 (dále jen „stížnost ze dne 24. 9. 2016“), kterou správce daně vyřídil vyrozuměním ze dne 15. 11. 2016, č. j. 7466104/16/2008-51524-104798 (dále jen „vyrozumění ze dne 15. 11. 2016“). Žalobce poté využil svého práva podle § 261 odst. 6 daňového řádu a podal dne 20. 11. 2016 u žalovaného žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, zaevidovanou pod č. j. 51977/16, kterou žalovaný vyřídil vyrozuměním ze dne 18. 1. 2017, č. j. 1948/17/5100-41452-712079.
43. Správce daně vydal dne 26. 10. 2017 platební výměr, kterým byla žalobci podle § 101 h odst. 1 písm. c) ZDPH uložena pokuta ve výši 30 000 Kč za nepodání následného kontrolního hlášení ve lhůtě podle § 101 g odst. 3 ZDPH.
44. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém argumentoval obdobně jako v nyní podané žalobě. Napadeným rozhodnutím bylo odvolání žalobce zamítnuto a rozhodnutí správce daně potvrzeno.

IV.

Řízení před Městským soudem v Praze

45. Městský soud v Praze (dále „městský soud“) rozsudkem ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Af 41/2018-78, výrokem I. žalobu proti napadenému rozhodnutí zamítl a výrokem II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění svého rozhodnutí soud uvedl, že žalobní námitky se překrývají s odvolacími námitkami, které byly vypořádány žalovaným v napadeném rozhodnutí. Jelikož vypořádání žalované vykazuje znaky logického postupu opřeného o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu, soud se s tímto vypořádáním ztotožnil a na něj odkázal.

V.

Řízení před Nejvyšším správním soudem

46. Ke kasační stížnosti žalobce proti rozsudku městského soudu ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Af 41/2018-78, Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 6. 2022, č. j. 4 Afs 409/2021-51, rozhodnutí městského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále „zrušující rozsudek“). Nejvyšší správní soud uvedl, že městský soud zcela opomněl vypořádat stěžejní žalobní námitku spočívající v tom, že v důsledku chybného nastavení aplikace EPO nemůže žalobce podávat elektronicky kontrolní hlášení dle požadavku správce

daně, přičemž zákon o účetnictví na jeho případ nedopadá a zákon nebrání vystavit jeden daňový doklad s jedním evidenčním číslem více daňovým subjektům. Nejvyšší správní soud vyslovil závěr, že se jedná o jádro žalobcovy argumentace, které není možné jednoduše vypořádat odkazem na napadené rozhodnutí žalovaného, s nímž se ztotožňuje. K tomu doplnil, že ani v rozhodnutí žalovaného nenalezl bližší vypořádání této argumentace žalobce, vyjma krátké poznámky v bodě 53 rozhodnutí žalovaného, jedná s ovšem toliko o konstatování, že postup žalobce spočívající ve vystavování více daňových dokladů s jedním evidenčním číslem je v rozporu se zákonem. Přezkumu ovšem Nejvyšší správní soud nemohl podrobit ani zbylou kasační argumentaci žalobce, když tato přímo souvisí s námitkou, jejíž vypořádání ze strany městského soudu bylo shledáno nepřezkoumatelné.

VI.

Ústní jednání

47. Při ústním jednání před soudem konaném dne 14. 6. 2023 právní zástupkyně žalobce odkázala na obsah podané žaloby a setrvala na návrhu na zrušení rozhodnutí žalovaného. Přitom zdůraznila, že podstatou sporu je posouzení otázky, zda je žalobce povinen předvídat, zda a jakým způsobem správce daně zohlední veškeré možné eventuality, které se mohou při podávání kontrolních hlášení vyskytnout a přizpůsobí tomu připravovaný počítačový program a v případě, kdy tak neučiní, zda lze za uvedené pochybení klást vinu žalobci jako daňovému subjektu. Zároveň zdůraznila, že žalobce vyvinul veškerou snahu, aby podal kontrolní hlášení, toto mu však bylo znemožněno v důsledku chyby formuláře EPO.
48. Žalovaný stručně shrnul skutkový stav věci a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Pro případ zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu zohlednění pozdější příznivější právní úpravy, navrhl nepřiznat náhradu nákladů řízení žalobci.
49. Soud z důvodu nadbytečnosti neprovedl důkazy navrhovanými žalobcem v žalobě a v podání ze dne 15. 10. 2021 týkající se prokázání tvrzení ve věci smyslu a účelu kontrolního hlášení, jeho potřebnosti a přiměřenosti, jakož i přiměřenosti výše ukládaných pokut či porušení principu legitimního očekávání, když tato dokládal novinovými články, novinářskými pořady v televizi apod. (např. pořad č. 1 – 168 hodin, vyjádření mluvčí GFR na www.podnikatel.cz a mluvčí FÚ pro Pardubický kraj Bc. I. W. na www.echo24.cz, vyjádření JUDr. B. na www.ceska-justice.cz kontrolního hlášení, článek na www.ekonom.ihned.cz) či statistickými údaji (údaje z českého statistického úřadu k výši výběru DPH za první pololetí 2015 zveřejněné na stránkách www.financnisprava.cz, údaje o meziročním ekonomickém růstu v ČR za první čtvrtletí 2016 zveřejněné na www.czso.cz, výpočet výše pokut a výše jejich prominutí uvedený ve vyjádření Unie daňových poplatníků, zpráva finanční správy ze dne 12. 8. 2019 o tom, kolik bylo za dobu existence do roku 2019 uhrazeno za ADIS na www.financnisprava.cz) či výroční zpráva BIS 2017 zveřejněná na stránkách www.bis.cz. Z důvodu nerelevantnosti soud dále neprovedl důkazy k tvrzením, že řízení o žádosti o prominutí daně bylo zastaveno nezákonně (rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 8. 11. 2018, č. j. 8122865/18/2008-51523-111021, přehled stavu osobního daňového účtu ke dni 27. 2. 2018, přehled stavu osobního daňového účtu ke dni 23. 10. 2018, úhrada správního poplatku 1 000 Kč dne 11. 10. 2018, úhrada správního poplatku 1 000 Kč dne 27. 10. 2018). Soud neprovedl ani dokazování výslechem Ing. Š. K. (účetní žalobce) a Ing. M. Č. (IT technika), neboť skutečnosti týkající se časové náročnosti

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

přípravy a podání kontrolních hlášení jsou podle názoru soudu za daného právního stavu věci zcela irelevantní.

VII.

Posouzení věci

50. Městský soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)].
51. Žaloba je důvodná.
52. Při právním posouzení věci městský soud vyšel z následujících východisek:

VII.1 Rozhodná právní úprava

53. Nejprve se soud zabýval posouzením otázky rozhodné právní úpravy. Ze správního spisu vyplynulo, že kontrolní hlášení bylo žalobcem podáváno za období březen 2016, a to dne 25. 4. 2016. Rozhodnou právní úpravou pro podání kontrolního hlášení tak byl ZDPH ve znění účinném do 30. 4. 2016.
54. Z přechodných ustanovení (část II čl. III odst. 2) zákona č. 113/2016 Sb., který s účinností od 1. 5. 2016 novelizoval mimo jiné §101a ZDPH totiž vyplývá, že pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti čl. II bodů 1 až 3 tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, se použije ZDPH ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. II bodů 1 až 3 (shodně též např. bod [10] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2019, č. j. 10 Afs 226/2018-44).
55. Pro kontrolní hlášení podaná v době před 30. 4. 2016 platilo ust. § 74 daňového řádu, ve znění do 18. 9. 2016, které stanovilo, že pokud mělo podání vady, pro které nebylo způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví. Dle odst. 3 nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad nečinil vůči správci daně žádný úkon. (zvýraznění doplněno)

VII.2 Obsahové náležitosti kontrolního hlášení, derogační nález ÚS

56. Povinnosti týkající se kontrolního hlášení (včetně opravného či následného kontrolního hlášení) v posuzovaném období upravovaly ust. § 101a a 101c až 101i ZDPH.
57. Podle § 101d odst. 1 ZDPH byl plátce daně v kontrolním hlášení povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.
58. Podle § 101d odst. 2 ZDPH kontrolní hlášení bylo možné podat pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup.
59. Podle § 101d odst. 3 ZDPH bylo-li kontrolní hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy vyžadující dodatečné potvrzení, muselo být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

60. Formát a strukturu datové zprávy, jejímž prostřednictvím se činilo podání vůči orgánům finanční správy jako správcům daně, zveřejnilo Generální finanční ředitelství pokynem GFŘ-D-24.1
61. Podle § 101f plátce daně mohl podat opravné či následné kontrolní hlášení. Následné kontrolní hlášení plátce podával v případě, že po uplynutí lhůty k podání kontrolního hlášení zjistil, že v tomto hlášení uvedl nesprávné nebo neúplné údaje (§ 101f odst. 2) nebo v případě, kdy byl pro existenci pochybností správcem daně vyzván, aby nesprávné nebo neúplné údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil, a to právě prostřednictvím institutu následného hlášení (§ 101f odst. 2 a 3 ZDPH). Podle § 101f odst. 3 ZDPH pro následné kontrolní hlášení se obdobně použijí ustanovení o kontrolním hlášení, ledaže by zákon stanovil jinak.
62. Soud na tomto místě uvádí, že ústavnost § 101c až 101i ZDPH byla předmětem přezkumu Ústavním soudem ČR. Nálezem sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 Ústavní soud ČR (dále „derogační nález“) zrušil ke dni 31. 12. 2017 ust. § 101d odst. 1 ZDPH, podle kterého byl plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.
63. Městský soud k uvedenému konstatuje, že i přes Ústavním soudem vyslovenou protiústavnost ust. § 101d odst. 1 ZDPH zůstala povinnost plátců DPH podávat kontrolní hlášení zachována; na této povinnosti se zrušením předmětného ustanovení fakticky ničeho nezměnilo (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020-32). Z hlediska rozsahu údajů požadovaných dosavadními formuláři vydanými GFŘ Ústavní soud dovodil, že aktuálně vyžadované údaje obstály v testu proporcionality a lze je považovat za nezbytné pro dosažení cíle správy daní. V bodě 71 odůvodnění derogačního nálezu Ústavní soud účinky zrušení § 101d odst. 1 zákona o DPH stanovil až k datu 31. 12. 2017 s odůvodněním, že „*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*“. S účinností od 1. 1. 2018 pak bylo předmětné ust. § 101d odst. 1 ZDPH novelizováno zákonem č. 371/2017 Sb. a 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

VII.3 Forma a způsob podání kontrolních hlášení

64. Soud dále uvádí, že Nejvyšší správní soud se opakovaně zabýval otázkou účinnosti, resp. neúčinnosti podání učiněných daňovými subjekty vůči správcům daně jiným než předepsaným způsobem, a to i v souvislosti se ZDPH. Soud v této souvislosti poukazuje zejména na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38,

¹ Pokyn GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy [online, cit. 2019-05-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-24.pdf

ze dne 29. 5. 2019, č. j. 10 Afs 226/2018-44, ze dne 20. 3. 2019, č. j. 9 Afs 383/2018-43, a ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 367/2018-48.

65. Nejvyšší správní soud v bodě [21] odůvodnění rozsudku ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 367/2018-48, uvedl, že se zcela ztotožňuje se závěry rozsudku ze dne 20. 3. 2019, č. j. 9 Afs 383/2018-40, v němž Nejvyšší správní soud s odkazem na závěry rozsudku ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38, konstatoval, že „[o]becně platí, že podání je účinné vůči správci daně a má účinky pro správu daní od okamžiku, kdy dojde do sféry správce daně, a tím způsobem, jaký plyne z jeho obsahu. Jinak řečeno, účinky podání jsou závislé na obsahu podání a na čase, v němž bylo učiněno. Pokud by účinky podání měly být oproti tomuto rozsahu uměle ‚zmenšeny‘, například kvůli nedodržení jeho formy nebo jiných pro ně zákonem stanovených podmínek, musel by takový důsledek dostatečně jednoznačně a nepochybně ze zákona plynout. Takový důsledek však z právní úpravy v rozhodném období neplynul. Předpokládaným účinkem daňového přiznání pro správu daní je poskytnutí správci daní takového souboru informací v předem určené struktuře, že s ním správce daně může dostatečně jednoduše pracovat a může se spolehnout aspoň v základní rovině na jeho přesnost a spolehlivost. Správce daně tedy mohl s takovým podáním pracovat a stanovit žalobkyni daň z přidáné hodnoty. Formát, který žalobkyně zvolila, je veřejně známý a často využívaný.“
66. Nejvyšší správní soud poté v souvislosti s novelou ZDPH zákonem č. 502/2012 Sb. konstatoval, že nijak nepochybně smysluplnost zavedení povinné elektronické formy podání v oblasti DPH z hlediska správy daní. Vysvětlil, že jakkoliv legitimní podklad tato povinnost může mít, sama o sobě nijak nezmenšuje účinky podání učiněných v jiném než předepsaném formátu, dostanou-li se do sféry správce daně po obsahové stránce perfektní informace, na jejichž základě bylo možné stanovit daň ve správné výši. Zájem na zjednodušení zpracovatelnosti daňového přiznání nelze upřednostnit před tímto cílem správy daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Dovodil proto, že chybně zvolený formát podání bez dalšího nezamezí předpokládaným účinkům pro správu daní, je-li toto podání schopno splnit svoji (sdělovací) funkci po obsahové stránce úplně stejně jako jiná technická podoba formuláře. V bodě [23] citovaného rozsudku ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 367/2018-48, pak Nejvyšší správní soud uzavřel, že „[v]zhledem k výše uvedenému Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá, než zopakovat závěr učiněný v rozsudku č. j. 9 Afs 383/2018 - 40. Na základě v rozhodné době účinné právní úpravy nebylo možné prohlásit žalobkyni podané daňové přiznání za neúčinné. Neúčinnost podání v jiném formátu či jiné struktuře byla do § 101a odst. 4 včleněna až novelou zákona o DPH zákonem č. 113/2016 Sb., účinnou od 1. 5. 2016. Do té doby, pokud podání splňovalo obě podmínky § 74 odst. 1 daňového řádu, tedy způsobilost k projednání a vyvolání předpokládaných účinků pro správu daní, bylo nutné na daňové přiznání pohlížet jako na účinné. V projednávané věci přitom obě tyto podmínky splněny byly a daňové přiznání žalobkyně tak mělo být považováno za účinné.“

VII.4 Následky nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení

67. Nesplnění povinnosti podat (následné) kontrolní hlášení (včetně následného kontrolního hlášení) bylo sankcionováno pokutami ve fixní výši dle § 101h odst. 1 ZDPH, případně v rámci rozmezí uvedeného v § 101h odst. 2. Ustanovení § 101h odst. 1 písm. a) až d) stanovilo pokuty za faktickou nečinnost, odst. 2 pak za nepravdivost či neúplnost údajů. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018-27, vyslovil právní názor, že „ustanovení § 101h odst. 1 zákona o DPH nekonstruuje udělení pokuty jakožto sankci za neodstranění pochybností správce daně, ale za nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě. Toto ustanovení koresponduje s obecným účelem právní úpravy týkající se

kontrolního hlášení, tedy zájmem na včasnosti zjištění správcem daně požadovaných údajů (srov. bod 59 a 60 nálezu Pl. ÚS 32/15).“

68. Výše ukládaných pokut v případě porušení povinnosti plátce podat kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě činila v době posouzení věci žalovaným
- 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.
69. Soud dále uvádí, že v souladu se závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 – 46 se zabýval novelou ZDPH účinnou od 1. 1. 2023 (provedenou zákonem č. č. 366/2022 Sb.), jíž došlo ke snížení výše pokut ukládaných podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) pro plátce, který je fyzickou osobou, na polovinu. V této souvislosti dospěl soud k závěru, že úprava účinná od 1. 1. 2023 představuje pro žalobce příznivější úpravu, a proto je ji třeba na právě posuzovanou věc aplikovat.

VII.5 Institut kontrolního hlášení

70. Ústavní soud se v derogačním nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, dále zabýval tím, „*zda institut kontrolního hlášení ob stojí 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 ZDPH, přičemž jedním z těchto případů bylo právě ustanovení § 101d odst. 1 ZDPH, samotný institut kontrolního hlášení Ústavní soud shledal způsobitelným 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 Z 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 plátcí 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.
71. Na derogační nález pak odkázal i Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020-32, ve kterém uvedl, že „*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.*“

72. Mezi účastníky není sporný obsah kontrolního hlášení (ani samotná výše stanovené daňové povinnosti za březen 2016), ani skutková stránka věci, tj. že přiznání k dani nebylo podáno přesně podle požadavků zákona, které specifikuje pokyn GFR-D-24. Jádrem sporu je otázka, zda žalobce podal následné kontrolní hlášení včas a řádně, pokud jej nejdříve podal prostým přípisem zaslaným prostřednictvím datové schránky a poté doplněným formulářem, avšak v jiné než elektronické formě, přičemž důvodem pro nemožnost vyplnění elektronického formuláře byly žalobcem tvrzené technické vady aplikace spravované žalovaným (aplikace EPO).
73. Soud současně předesílá, že některé žalobní body jsou spolu vzájemně provázané, a proto je bude vypořádávat společně a nikoli v pořadí, v jakém jsou v narační části uvedeny.
74. Většina z uplatněných žalobních bodů pak jsou v rozhodném obsahu kopiemi odvolacích námitek, se kterými se žalovaný vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Soud upozorňuje, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, čj. 6 As 54/2013 - 128). Soud tedy s přihlédnutím k naposledy uvedeným judikatorním východiskům za dané situace předesílá, že pokud se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve, v návaznosti na žalobcovy odvolací námítky, uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na rozhodnutí žalovaného pro stručnost odkázal. V této souvislosti soud odkazuje i na ustálenou judikaturu NSS, např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs37/2012-4, ve kterém NSS uvedl, že *„v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů. Panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí shoda, není důvod, proč by na něj rozsudek nemohl v podrobnostech odkázat“*.

VII.6 Námítky týkající se včasného a řádného splnění výzvy ze dne 2. 5. 2016 a nezákonnosti výzvy ze dne 3. 6. 2016

75. Nejdříve soud vypořádává námítky týkající se samotného jádra sporu, tedy námítky vytykající napadenému rozhodnutí nepřezkoumatelnost a nezákonnost z důvodu, že (i) se žalovaný nevypořádal s námítkami, že následné kontrolní hlášení bylo žalobcem podáno včas a řádně, a že (ii) výzva prvoinstančního správního orgánu ze dne 3. 6. 2016 byla nezákonná.
76. V rámci těchto žalobních bodů žalobce rozporuje závěr žalovaného, že na výzvu ze dne 2. 5. 2016 neodpověděl včas a řádně. Žalobce namítá, že na výzvu odpověděl, a to nejprve podáním ze dne 17. 5. 2016, kterým výzvě co do podstatného obsahu vyhověl a následně, dne 19. 5. 2016, toto podání doplnil i požadovaným formulářem následného kontrolního hlášení, které ovšem musel vytisknout a zaslat v listinné formě, když z technických důvodů stojících na straně aplikace EPO nemohl formulář zaslat v požadované elektronické podobě. Žalovaný se skutečností, že podání ze dne 19. 5. 2016 představuje doplnění podání ze dne 17. 5. 2016, vůbec nezabýval, a proto je napadené rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné. V této souvislosti žalobce sporuje též zákonnost výzvy ze dne 3. 6. 2016, když důvody, proč následné kontrolní hlášení nezaslal přes aplikaci EPO, uvedl již v podání ze dne 19. 5. 2016.
77. Ze správního spisu vyplývá, že výzvou ze dne 2. 5. 2016 byl žalobce vyzván, aby údaje vykázané v podaném kontrolním hlášení ze dne 25. 4. 2016 změnil, doplnil nebo potvrdil, a

to v souladu s § 101g odst. 3 ZDPH ve lhůtě do 5 dnů ode dne oznámení uvedené výzvy, neboť správci daně vznikly pochybnosti. Konkrétně byl vyzván, aby odstranil nesrovnalosti spočívající v domněnce, že v oddílu A.4 kontrolního hlášení nevykázal hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku vykázaných v oddílu B.2. kontrolního hlášení, plátce, který identifikoval daňový subjekt v kolonce DIČ dodavatele. Tento nesoulad by zaznamenán u ev. č. daňového dokladu 161100054 pro DIČ odběratele 6205050181 a DIČ odběratele 6704240081. Současně byl žalobce poučen, že pokud nepodá následné kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 30 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH. Mezi účastníky není sporné, že tato výzva byla žalobci doručena 12. 5. 2017.

78. Soud souhlasí s žalovaným, že pětidenní lhůta uběhla dnem 17. 5. 2016.² V zachovalé pětidenní lhůtě žalobce dne 17. 5. 2016 zaslal prvoinstančnímu správnímu orgán datovou schránkou podání, ve kterém jej informoval, že (i) zjistil své pochybení spočívající v tom, že zaměnil údaje mezi oddíly A. 4 a A. 5, a proto údaje uvedené správcem daně ve výzvě ze dne 2. 5. 2016 jsou správné a patří do řádků oddílu A. 4. Naopak řádek A. 5 bude ponížěn o součtovou částku v základu daně ve výši 184 571,35 Kč a 21 % DPH ve výši 38 768,53 Kč, přičemž žalobce uvedl, že výše daně uvedená v daňovém přiznání je tedy správná. Žalobce současně uvedl, že (ii) následné kontrolní hlášení nemůže podat, neboť neovládá jazyk XML, který není úředním jazykem České republiky; tento jazyk ovládá pouze jeho programátor, který v současnosti není přítomen. Žalobce dále uvedl, že (iii) požadavek na kontrolní hlášení je protiústavní. Mezi stranami není sporné, že toto podání nebylo učiněno na předepsaném formuláři v jazyku XML, který by byl elektronicky zaslán správci daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k názoru, že toto podání nelze považovat za podání následného kontrolního hlášení ve smyslu výzvy ze dne 2. 5. 2016, a uzavřel, že žalobce na výzvu neodpověděl včas.
79. Soud považuje žalovaným provedený způsob vypořádání této skutečnosti za nesprávný. Předně uvádí, že pokud správní orgány měly za to, že podání žalobce ze dne 17. 5. 2016 požadavky kladené ZDPH nespĺňuje, měly žalobce vyzvat v souladu s ust. § 74 odst. 2 daňového řádu k odstranění těchto nedostatků (viz bod 55 tohoto rozsudku). Ve věci není podstatné, zda podání žalobce ze dne 17. 5. 2016 bylo samo o sobě způsobilé vyvolat účinky předpokládané ZDPH pro správu daní, neboť i v případě, kdyby toto podání vykazovalo vady, byl by správce daně povinen v souladu s § 74 odst. 2 daňového řádu vyzvat žalobce k jejich odstranění. K tomuto postupu pak nedošlo i z důvodu, že sám žalobce své podání ze dne 17. 5. 2016 doplnil podáním ze dne 19. 5. 2016, jehož přílohou je vytištěný a vyplněný tiskopis kontrolního hlášení zveřejněný pokynem GFŘ-D-24. Z obou podání je zcela zřejmé, proč žalobce takto postupoval. Správce daně pak výzvou ze dne 3. 6. 2016 procesně správně reagoval na podání ze dne 19. 5. 2016, které dle něj vykazovalo vady, a proto dle § 74 odst. 2 daňového řádu vyzval k jeho doplnění. Naopak žalovaný, pokud ke každému z podání žalobce přistupoval samostatně, postupoval nesprávně, když obě podání (ze dne 17. 5. 2016 a 19. 5. 2016) měl hodnotit jako jeden celek³. V této souvislosti pak měl hodnotit jak obsahovou stránku těchto podání (a to i s přihlédnutím ke shora citované judikatuře), tak i skutečnost, zda mohlo a mělo na účinnost podání vliv, v jaké formě bylo učiněno. Pokud by

² Lhůta 5 pracovních dnů byla do § 101g odst. 3 ZDPH začleněna až zákonem č. 243/2016 Sb., s účinností od 29. 7. 2016

³ Neúčinnost nesprávně učiněného daňového podání byla do ZDPH začleněna až zákonem č. 113/2016 Sb., s účinností od 1. 5. 2016 (viz bod 54 tohoto rozsudku)

žalovaný po provedeném posouzení dospěl k závěru, že chybně zvolený formát (písemná podoba podání ze dne 19. 5. 2016) je způsobilý zamezit předpokládaným účinkům pro správu daní, tedy poskytnout správci daně po obsahové stránce perfektní informace a splnit svoji (sdělovací) funkci po obsahové stránce stejně jako formulář v předepsané technické podobě, měl rovněž posoudit, zda zvolená forma podání byla vyvolána nedostatky na straně žalobce (nesprávně vystavované daňové doklady) či na straně žalovaného (technický nedostatek aplikace EPO).

80. Veden nesprávnou aplikací procesních předpisů žalovaný zatížil řízení a tedy i napadené rozhodnutí vadou nezákonnosti. Žalobní námitka je důvodná.

VII.7 Námitky týkající se důvodnosti výzvy ze dne 2. 5. 2016

81. Podle ust. § 101g odst. 2 ZDPH správce daně posoudí, případně prověří, údaje uvedené v kontrolním hlášení a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.
82. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že v případě, kdy na straně správce vzniknou pochybnosti o správnosti nebo úplnosti vedených v kontrolním hlášení, může správce daně vyzvat plátce, aby tyto nedostatky napravil. Situace, ve kterých mohou správci daně vzniknout pochybnosti, zákon nijak nedefinuje, při posouzení jejich existence je tak třeba vycházet z konkrétních skutkových okolností každého jednotlivého případu.
83. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č.j. 9 Afs 110/2007-102 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) uvedl: *„Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytykáací řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období ztatečně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“*
84. V posuzované věci prvoinstanční správní orgán ve výzvě ze dne 2. 5. 2016 uvedl, že na základě porovnání údajů o dodavatelsko-odběratelských transakcích vykázaných v kontrolním hlášení jiného plátce zjistil nedostatky, které konkrétně žalobci vytknul. O oprávněnosti pochybností správce daně ostatně svědčí i podání žalobce ze dne 17. 5. 2016, kde potvrzuje, že správce daně měl pravdu a vytýkané skutečnosti opravdu byly uvedeny nesprávně.

85. Již z uvedeného je více než zřejmé, že vydání výzvy ze dne 2. 5. 2016 bylo důvodné. K tomuto závěru dospěl i žalovaný v bodě [50] napadeného rozhodnutí, na který soud v podrobnostech odkazuje a ztotožňuje se s ním.
86. Nad rámec uvedeného soud shodně s žalovaným pak doplňuje, že podání kontrolního hlášení není podmínkou pro podání daňového přiznání, skutečnost, že výměr na daňovou povinnost byl vydán před splněním výzvy 1, nemá na daňovou povinnost žádný vliv, správce daně stanoví daň z přidané hodnoty platebním výměrem nikoli na základě kontrolního hlášení, ale na základě daňového přiznání (srov. § 139 daňového řádu).

VII.8 Překvapivost napadeného rozhodnutí a porušení principu legitimního očekávání

87. Žalobce namítá, že vydání prvoinstančního rozhodnutí pro něj bylo překvapivé, když Finanční správa České republiky v roce 2016 slibovala, že do zmírnění sankčního systému nebude pokuty udělovat.
88. Ve vztahu k této žalobní námitce je třeba s odkazem na již existující judikaturu zdůraznit, že obsah, rozsah a kvalita žaloby předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).
89. Vypořádáním obsahově shodné odvolací námitky se pak zabýval i žalovaný v bodech [46] a [47] napadeného rozhodnutí. S důvody uvedenými v napadeném rozhodnutí se soud ztotožňuje a pro stručnost na ně odkazuje. Soud má za to, že žalobce v zásadě dostal odpověď na jím vznesené argumenty proti rozhodnutí správce daně a není úkolem soudu veškeré závěry z napadeného rozhodnutí znovu opakovat (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 9 As 380/2017).

VII.9 Porušení zásady ústnosti a zásady projednací

90. Vypořádáním námitky porušení zásady ústnosti a zásady projednací spočívající v tom, že s žalobcem nebyl žádný správní delikt projednán a nebyla mu ani dána možnost se k věci vyjádřit před vydáním konečného rozhodnutí, soud konstatuje, že vypořádáním shodných odvolacích námitek se žalovaný zabýval v bodě [42] napadeného rozhodnutí.
91. Soud tak pouze ve shodě s žalovaným opakuje, že z daňového řádu neplyne správci daně povinnost a ani oprávnění předvolat daňový subjekt k ústnímu jednání před vydáním rozhodnutí o uložení pokuty dle ust. § 101 h odst. 1 ZDPH. Stejně tak ani odvolací orgán není povinen a ani oprávněn předvolat daňový subjekt k ústnímu jednání před vydáním rozhodnutí o odvolání.
92. Žalobci nicméně nic nebránilo tomu, aby, pokud měl zájem o ústní jednání v dané věci, se dostavil do sídla správce daně, resp. žalovaného. Skutečnost, že žalobce tuto možnost danou mu daňovým řádem nevyužil, nemůže být kladena k tíži správce daně ani žalovaného.

VII.10 Liberační důvody a proporcionalita sankce

93. Žalobce namítá, že § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH je protiústavní, neboť neobsahuje žádný liberační důvod. Žalovaný se měl liberačními důvody zabývat. Výše sankce je neproporcionální, neboť je pro všechny stanovena pevnou částkou. Žalobce se zabývá polemikou ohledně ústavnosti fixně stanovené výše sankce v ust. § 101h odst. 1 ZDPH, přičemž má za to, že v případě žalobce měly být aplikovány liberační důvody.

94. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k odvolací námitce shodného obsahu uvedl, že pokuty stanovené v § 101h odst. 1 ZDPH jsou koncipovány jako sankce vznikající ze zákona (ex lege). Správci daně není dán 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). Rozhodnutí správce daně o uložení této pokuty má charakter toliko deklaratorní a potvrzující naplnění skutkových podstat sankce uvedených v písm. a) až d). Pro správní úvahu o určení výše pokuty s ohledem na individuální okolnosti případu proto není při rozhodování o vzniku povinnosti uhradit tuto pokutu prostor. Tyto okolnosti je správce daně oprávněn posuzovat až v řízení o žádosti o prominutí udělené pokuty, kterou daňový subjekt může podat podle ustanovení § 101k ZDPH.
95. Soud se s vypořádáním této otázky žalovaným ztotožňuje a dodává, že posouzením souladnosti právní úpravy § 101h odst. 1 písm. a) až d) s ústavním pořádkem se zabýval Ústavní soud v derogačním nálezu (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. 32/2015 ze dne 6. 12. 2016, zejména bod [78]), kdy shledal, že tato ustanovení lze považovat za ústavně konformní.
96. V nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. 32/2015 Ústavní soud mimo jiné konstatoval: „Lze připustit, že plátce, který se rozhodne vzdorovat třeba i skutečně neoprávněnému požadavku na poskytnutí údaje v kontrolním hlášení (a využití institutu prominutí pokuty nepřipadá s ohledem na postoj správce daně v úvahu, resp. nevede k nápravě), bude zpravidla nucen uvedenou pokutu nejprve uhradit (ledaže by odvolací orgán stačil změnit nebo zrušit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ve lhůtě určené k jejímu ubrání, tj. do 15 dnů - § 101h odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb.) a teprve poté postupovat výše naznačenou cestou. Na druhou stranu nelze odhlédnout od skutečnosti, že pokuta ve výši 30 000 Kč nepředstavuje pro plátce povinného podat kontrolní hlášení nadměru velké břímě. Plátcem DPH se totiž stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku teprve tehdy, když její obrát za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsících přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Dle názoru Ústavního soudu tedy zpravidla nepůjde o subjekt, u něhož by z hlediska jeho příjmů a vůbec jeho schopnosti pokutu uhradit bylo možno očekávat "rdousící efekt" v souvislosti s takto uloženou sankcí. I tento rozměr je třeba vzít v úvahu při posuzování ústavní konformity dotčených zákonných ustanovení“.
97. Existenci liberačních důvodů v případě ukládání sankce podle § 101h odst. 1 ZDPH správní orgány nijak neposuzují. Odkaz žalobce na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. 46 A 86/2013, rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 11. 1994, sp. zn. 6 A 12/94, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, sp. zn. 9 As 36/2007, je s ohledem na výše uvedené nepřiléhavý.
98. K tvrzení žalobce týkající se nezákonnosti zastavení řízení o prominutí pokuty soud uvádí, že skutečnost, jak toto řízení probíhalo a z jakého důvodu bylo zastaveno, není pro posouzení věci relevantní, a proto ji nebude vypořádávat. Nadto námitku, že řízení bylo zastaveno nedůvodně, žalobce uplatnil až v podání ze dne 15. 10. 2021, tedy opožděně.

VII.11 Aplikace § 101h odst. 6 ZDPH

99. K námitce žalobce, že ve věci mělo být aplikováno ust. § 101h odst. 6 ZDPH, soud, shodně s žalovaným uvádí, že v posuzované věci byla žalobci uložena pokuta podle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

100. Ustanovení § 101h odst. 6 ZDPH se týká pokuty uložené podle odst. 2 nebo odst. 3 téhož ustanovení. V případech vypočtených v těchto ustanoveních není uložena pokuta ve fixní výši přímo zákonem, je dáno na správním uvážení správce daně, jakou pokutu v daném rozmezí uloží.
101. S ohledem na uvedené nepřipadá aplikace ust. § 101h odst. 6 ZDPH v posuzované věci v úvahu.

VII.12 Uložení sankce pod soudní autoritou nebo pod jejím dohledem

102. Soud uvádí, že i tuto námitku již žalobce vznesl v rámci odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí.
103. Soud s vypořádáním této námítky žalovaným souhlasí, pročez v podrobnostech odkazuje na bod [45] napadeného rozhodnutí. Soud tak pouze opakuje, že pokuta, kterou správce daně žalobci uložil platebním výměrem, je přezkoumatelná jak nadřízeným správcem daně tak i následně nezávislým soudem v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Žalobci je tedy zaručeno právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy mimo jiné prostřednictvím přezkumu zákonnosti jemu uložené sankce nezávislým soudem. Pro úplnost soud uvádí, že na obecně formulovanou námitku lze reagovat pouze srovnatelnou mírou obecnosti, neboť není úkolem soudu dotvářet za žalobce znění žalobních námitek (k tomu srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, z recentní judikatury pak např. rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 440/2018).

VII.13 Smysl a účel kontrolního hlášení, potřebnost a přiměřenost kontrolního hlášení

104. Žalobce obecně polemizuje s neústavností povinnosti podat kontrolní hlášení ve smyslu ust. § 101c ZDPH, když dané ustanovení neprojde testem proporcionality mezi veřejným zájmem na výběr daní a právem žalobce na soukromí, jeho právem na informační sebeurčení a právem na minimalizace zásahů státní správy do osobní sféry žalobce, kdy tyto povinnosti mohou být ukládány pouze zákonem. Rovněž požadavek Finanční správy České republiky na předkládání kontrolních hlášení a následných kontrolních hlášení ve formátu XML je nezákonný. Formát a struktura podání nejsou zveřejněny v zákonném předpisu a nejsou součástí zákonného předpisu. Stejně tak tiskopis pro následné kontrolní hlášení není stanoven zákonným ani podzákonným právním předpisem. Ani obsah údajů kontrolního hlášení neukládá žádný zákon.
105. Námitkami týkajícími se polemiky s ústavností institutu kontrolního hlášení se městský soud zabýval v kapitole VII.2 výše, na kterou pro stručnost odkazuje.

VII.14 Formát a struktura podání, obsah kontrolního hlášení

106. Pokud jde o námitky týkající se nezákonnosti požadavku na předkládání kontrolních hlášení a následných kontrolních hlášení ve formátu XML a na tiskopise zveřejněném příkazem GFR soud odkazuje na podkapitulu VII.3 tohoto rozsudku. Městský soud opakuje, že judikatura správních soudů pro dobu rozhodnou pro posuzování tohoto sporu jednoznačně dovodila, že „podání je účinné vůči správci daně a má účinky pro správu daní od okamžiku, kdy dojde do sféry správce daně, a tím způsobem, jaký plyne z jeho obsahu. Jinak řečeno, účinky podání jsou závislé na obsahu podání a na čase, v němž bylo učiněno. Pokud by účinky podání měly být oproti tomuto rozsahu uměle ‚zmenšeny‘, například kvůli nedodržení jeho formy nebo jiných pro ně zákonem stanovených podmínek, musel by takový důsledek dostatečně jednoznačně a nepochybně ze zákona plynout.“ (srov. rozsudek NSS z 20. 3. 2019, č. j. 9 Afs 383/2018 - 40).

107. Z uvedeného vyplývá, že až do účinnosti novely ZDPH provedené zákonem č. 113/2016 Sb., tedy do 30. 4. 2016, nedostatek v učiněném formátu ani elektronickém podání neúčinnost takového podání nezpůsoboval, pakliže návrh obsahoval co do obsahových náležitostí i zvoleného formátu skutečnosti způsobilé vyvolání předpokládaných účinků pro správu daní.

VII.15 Nezveřejnění adresy datové schránky na úřední desce správce daně

108. K námitce, že správce daně nezveřejnil na své úřední desce adresu datové schránky, do které měl žalobce učinit podání, soud uvádí, že pokud žalobce své podání ze dne 17. 5. 2016 podal prostřednictvím datové schránky, zřejmě byl schopen si ji vyhledat. Přes tuto datovou schránku pak se správcem daně i dále komunikoval, což vyplývá z obsahu spisového materiálu. Soud proto ani tento žalobní bod neshledal důvodným.

VIII.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

109. Na základě všech shora uvedených skutečností dospěl soud k závěru, že je třeba napadené rozhodnutí zrušit podle § 78 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovaný při posouzení včasnosti a řádnosti podání žalobce za dne 17. 5. 2016 a ze dne 19. 5. 2016 postupoval nesprávně, neboť nesprávně aplikoval ZDPH i daňový řád. Posouzení těchto otázek je přitom stěžejní pro posouzení zákonnosti uložené pokuty. Zároveň soud vrátil věc žalovanému podle § 78 odst. 4 s. ř. s. k dalšímu řízení, přičemž právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku, a to zejména v kapitole VII.6 tohoto rozsudku, je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
110. Žalovaný v dalším řízení opětovně posoudí, zda podání žalobce ze dne 17. 5. 2016 ve spojení s podáním ze dne 19. 5. 2016 splňuje obsahové i formální požadavky kladené ZDPH a platnou judikaturou pro následné kontrolní hlášení. Bude přitom vycházet z toho, že na věc se vztahuje ZDPH ve znění účinném do 30. 4. 2016 (s výjimkou příznivější právní úpravy, viz dále). Při svém posuzování bude vycházet z toho, že následné kontrolní hlášení bylo podáno včas, když podání ze dne 17. 5. 2016 bylo prvoinstančnímu správnímu orgánu doručeno v zachovalé lhůtě 5 dnů od doručení výzvy ze dne 2. 5. 2016. Pokud žalovaný dospěje k závěru, že chybně zvolený formát spočívající v písemné formě podání ze dne 19. 5. 2016 je způsobilý zamezit předpokládaným účinkům pro správu daní, tedy neposkytnout správci daně po obsahové stránce perfektní informace a nesplnit svoji (sdělovací) funkci po obsahové stránce stejně jako formulář v předepsané technické podobě, posoudí též, zda tato forma byla vyvolána nedostatky na straně žalobce (nesprávně vystavované daňové doklady) či na straně žalovaného (technický nedostatek aplikace EPO). V případě, že po pečlivém posouzení věci žalovaný dojde k závěru, že následné kontrolní hlášení nebylo podáno řádně a tedy v souladu s § 74 odst. 3 daňového řádu neúčinně, při novém ukládání pokuty žalovaný zohlední novou úpravu § 101h odst. 1 písm.) b) až d) ZDPH účinnou od 1. 1. 2023.
111. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., přitom rozhodl i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení.
112. Náklady, které žalobci v řízení před městským soudem vznikly, jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a náklady právního zastoupení za 4 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, vyjádření ze dne 15. 10. 2021, účast na ústním jednání dne 18. 10. 2021), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí

dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 4 x 3 100 Kč, dále čtyři paušální náhrady ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 4 x 300 Kč a DPH ve výši 2 856 Kč. Dále žalobci vznikly cestovní náklady za jízdné právního zástupce k jednání dne 18. 10. 2021 z Liberce do Prahy a zpět ve výši 1 343 Kč (osobním automobilem zn. Opel, RZ X, při celkové ujeté vzdálenosti 230 km, průměrné spotřebě motorové nafty 5,3 l/100 km při ceně nafty 27,20 Kč/l a sazbě základní náhrad 4,40 Kč/km dle vyhlášky č. 440/2016 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad) a náklady za čas právního zástupce strávený cestou k soudnímu jednání z Liberce do Prahy a zpět ve výši 600 Kč (§ 14 odst. 1 písm. a), odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.). Výše nákladů vzniklých žalobci v (první fázi) řízení před městským soudem činí 21 399 Kč. Soud konstatuje, že žalobci nepřiznal úkon nahlížení do soudního spisu dne 14. 10. 2021 (včetně cestovních nákladů), neboť uvedený úkon není ve výčtu úkonů právní služby dle § 11 advokátní tarifu uveden a nejde ani o úkon, který by byl ze své povahy a účelu některému z vypočtených úkonů blízký. Studium spisu je standardně zahrnuto v úkonu převzetí a příprava zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu) (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. června 2018, č. j. 8 As 284/2017 – 105 či v něm citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2006, čj. 6 Azs 177/2005-50). Obdobné závěry pak platí i pro úkon spočívající v prostém sdělení, že žalobce nesouhlasí s rozhodnutí věci bez nařízení jednání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2023, čj. 7 As 383/2021-28).

113. Náklady, které vznikly žalobci v řízení před Nejvyšším správním soudem, jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem z podané kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč a náklady právního zastoupení za dva úkony právní služby (podání kasační stížnosti a replika žalobce ze dne 29. 11. 2021 doplněná dne 6. 1. 2022), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 2 x 3 100 Kč, dvě paušální částky ve výši 300 Kč každá (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 2 x 300 Kč a DPH ve výši 1 428 Kč. Výše nákladů vzniklé žalobci v řízení před Nejvyšším správním soudem činí 13 228 Kč.
114. Dále žalobci vznikly náklady za pokračování (druhá fáze) v řízení před městským soudem, a to za 4 úkony právní služby (vyjádření ze dne 11. 7. 2022, ze dne 19. 8. 2022 a ze dne 16. 5. 2023 a účast na ústním jednání dne 14. 6. 2023), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 4 x 3 100 Kč, čtyři paušální částky ve výši 300 Kč každá (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 4 x 300 Kč a DPH ve výši 2 856 Kč. Výše nákladů vzniklé žalobci v (druhé fázi) řízení před městským soudem činí 16 456 Kč.
115. Celková výše nákladů, které žalobci vznikly, činí částku 51 083 Kč, kterou soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení ve stanovené lhůtě k rukám právního zástupce žalobce, advokáta.

Poučení:

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

Proti tomuto rozhodnutí je kasační stížnost přípustná (§ 102 s. ř. s.). Nepřípustná je však taková kasační stížnost, na niž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s. Kasační stížnost se podává ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 14.06.2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu