



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobce: **Mgr. V. V.**,
bytem X

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 72080043,
se sídlem Masarykova 427/31, 60200 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2022, č. j. 35215/22/5300-21441-702127,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2022, č. j. 35215/22/5300-21441-702127, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a napadené rozhodnutí

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2022, č. j. 35215/22/5300-21441-702127 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen Shodu s prvopisem potvrzuje H. P.

„správce daně“) ze dne 31. 1. 2022, č. j. 675725/22/2008-51523-109477 (dále jen „platební výměr“).

2. Platebním výměrem rozhodl správce daně o povinnosti žalobce uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě za období říjen 2021. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu zjistil, že žalobce za období říjen 2021 nepodal kontrolní hlášení. Z uvedeného důvodu byla správcem daně dne 6. 12. 2021 vydána výzva č. j. 9107301/21/2008-51523-109477 (dále jen „výzva“) která byla doručena do datové schránky žalobce téhož dne a ode dne následujícího počala běžet pětidenní lhůta. Náhradní lhůta pro podání kontrolního hlášení uplynula dne 13. 12. 2021. Správci daně bylo předmětné kontrolní hlášení doručeno až po uplynutí náhradní lhůty, a to dne 15. 12. 2021. Na základě výzvy k podání kontrolního hlášení za říjen 2021 nepodal žalobce kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě a žalobci tak *ex lege* vznikla povinnost uhradit pokutu dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) ve výši 50 000 Kč. Odkazovanou úpravu shledal Ústavní soud nálezem ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, souladnou s ústavním pořádkem České republiky.
3. Žalovaný dále konstatoval, že je oprávněn pouze posuzovat, zda nastaly skutečnosti, které zakládaly povinnost správce daně ze zákona rozhodnout o povinnosti žalobce platit pokutu a zda pokuta byla uložena ve správné výši. Žalobce je plátcem DPH, stejně tak byli plátcem DPH i příjemci plnění. Pokud je žalobce přesvědčen, že mu nevznikla povinnost podat kontrolní hlášení, měl možnost odpovědět na výzvu tzv. nulovým kontrolním hlášením. Jelikož kontrolní hlášení podali pouze příjemci plnění, vykázal systém nesoulad. Žalobce tak měl povinnost podat kontrolní hlášení, což však neučinil ani v náhradní lhůtě. Kontrolní hlášení žalobce podal až dva dny po uplynutí náhradní lhůty, čímž potvrdil nesplnění své zákonné povinnosti.
4. K námitce žalobce, že ho správce daně neuvědomil o možnosti seznámit s důkazy a listinami obsaženými ve spise, žalovaný uvedl, že takovouto povinnost zákon správcem daně neukládá. Žalobce ani o nahlédnutí do spisu nepožádal, zmínil se o něm až v odvolání. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by nebyla dostatečně odůvodněna výše pokuty, neboť z výzvy se žalobci dostalo dostatečného poučení o tom, z jakého důvodu byla výzva vystavena a jsou v ní uvedené i důsledky nepodání kontrolního hlášení. Platební výměr byl řádně odůvodněn.
5. Žalovaný dále uvedl, že je věcí daňového subjektu a jeho obchodního partnera, jakým způsobem budou mít ošetřeny úhrady za poskytnuté plnění, respektive jakým způsobem bude označen důvod platby a příjemce plnění. Důvodem vydání výzvy nebyly přijaté platby na bankovním účtu žalobce, ale nesoulad při porovnání údajů o dodavatelsko-odběratelských transakcích v kontrolních hlášeních dodavatelů a žalobce, resp. absence kontrolního hlášení žalobce. Žalobce byl povinen podat kontrolní hlášení, jelikož příjemci plnění, kterým žalobce poskytl službu, vykázali v kontrolním hlášení přijaté plnění od žalobce, což sám žalobce stvrdil podáním kontrolního hlášení za říjen 2021.
6. Pokud žalobce namítl chybné doručování do datové schránky soukromé fyzické osoby s tím, že doručení bylo neúčinné, žalovaný k tomu uvedl, že kontrolní hlášení za jiná období i za posuzované období žalobce podal prostřednictvím datové schránky fyzické osoby a na kontrolních hlášeních ji rovněž uvádí. Žalobce takto seznatelným způsobem vyjevil, do

kteřé datové schránky má správce daně datové zprávy zasílat. Rovněž odvolání i doplnění odvolání byla zaslána z datové schránky soukromé fyzické osoby. Žalobce na podání doručená do datové schránky reagoval, je tedy evidentní, že se s nimi seznámil. Výzva ani platební výměr na pokutu nebyly doručeny fikcí, ale přihlášením oprávněné osoby (tedy žalobcem) do datové schránky soukromé fyzické osoby.

Žalobní body

7. V žalobě ze dne 22. 11. 2022 žalobce namítl, že pokuta je příliš vysoká a likvidační, i kdyby byla podle zákonných limitů. Žalobce neplatí DPH měsíčně ve velké výši a příslušná vysoká sankce je protiústavní, výše pokuty není dostatečně odůvodněná. Dále uvedl, že žalobci bylo vadně doručováno samotné rozhodnutí prvního stupně včetně výzev k podání v náhradní lhůtě a že žalobci mělo být doručováno do datové schránky žalobce, kde je uvedena adresa X. Žalobce se o doručování nedozvěděl, kromě posledních rozhodnutí ve věci.
8. V doplnění žaloby žalobce namítl, že napadené rozhodnutí podle současné platné právní úpravy neobstojí a mělo by být zrušeno s tím, že žalobci by mohla být uložena pokuta v maximální výši 25 000 Kč. Žalobce zopakoval, že pokuta ve výši 50 000 Kč je vysoká a likvidační. Žalobce považuje za neústavní, že zákon stanoví jednu výši pokuty (a to 50 000 Kč) a nedovoluje tak daňovému úřadu jakékoliv správní uvážení při stanovení výše pokuty a znemožňuje tak diferencovat pokutu podle skutkových okolností případu a přihlédnout k polehčujícím okolnostem a stejně tak i k tomu, zda se jednalo o úmyslný delikt nebo delikt nedbalostní. Nelze ani přihlížet při stanovení pokuty k majetkovým poměrům daňového subjektu. Kdyby žalobce například nepodal daňové hlášení po celý rok 2021 i přes výzvy, dostal by patrně pokutu ve výši 600 000 Kč, což je právně a společensky nežádoucí a velmi nepřiměřené.
9. Žalobce popírá, že by mu byla doručena výzva. Nebyla tedy naplněna a ani prokázána skutková podstata deliktu. Spis sice obsahuje výzvu ze dne 6. 12. 2021, avšak žalobce jí nedostal. Ve spise není založena doručenka ze systému datových schránek. Spis obsahuje pouze jakýsi výtisk ze softwaru finančního úřadu, který sice stanoví údaje o doručování výzvy, avšak toto neprokazuje doručení. Spis dle žalobce neobsahuje ani první odvolání žalobce proti platebnímu výměru. Výzva a platební výměr nebyly opatřeny ani uznávaným elektronickým podpisem oprávněné úřední osoby a nedošlo tak k řádnému doručení.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný se svým vyjádření k žalobě k námitce neprokázání naplnění podmínek pro uložení pokuty uvedl, že nepodáním kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě 5 dnů stanovené výzvou k podání kontrolního hlášení žalobce naplnil podmínky pro uložení pokuty. Ze spisového materiálu vyplývá, že kontrolní hlášení za předmětné období podal žalobce teprve dne 15. 12. 2021, tedy po marném uplynutí lhůty stanovené uvedenou výzvou. K tomu žalovaný dodal, že je nesporné, že žalobce byl registrován jako plátce daně a že měl povinnost podat kontrolní hlášení.
11. K námitce stran nedoručení výzvy a platebního výměru žalovaný odkázal na písemnosti č. 1 (výzva) a č. 2 (platební výměr), které jsou součástí prvoinstančního spisového materiálu. Součástí těchto písemností jsou i doručenky. Při nahlížení do spisu patrně žalobce tyto doručenky přehlédl. Žalovaný doplnil, že žalobce podával kontrolní hlášení

prostřednictvím datové schránky fyzické osoby, přičemž tuto datovou schránku uvedl i v samotných kontrolních hlášeních, čímž fakticky vyjevil, do které datové schránky má být doručováno. Samotné odvolání i jeho doplnění bylo odesláno z datové schránky fyzické osoby. Platební výměr a výzvu k podání kontrolního hlášení žalobce z datové schránky vyzvedl přihlášením do datové schránky a na tyto písemnosti reagoval. Žalovaný je tak přesvědčen, že došlo k materiálnímu doručení dotčených písemností, aniž by byl žalobce nějakým způsobem krácen na svých právech. K námitce stran nekompletního spisového materiálu žalovaný uvedl, že spisový materiál je kompletní. K námitce absence podpisu úřední osoby na výzvě a platebním výměru žalovaný odkázal na první stranu výzvy a platebního výměru. Na první straně obou písemností je elektronický podpis příslušných úředních osob správce daně.

12. K námitce právní úpravy bez možnosti moderace výše pokuty žalovaný odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15-1, ve kterém Ústavní soud mj. shledal ustanovení § 101h zákona o DPH souladné s ústavním pořádkem České republiky. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018-27. Z citovaného nálezu a rozsudku dle názoru žalovaného vyplývá ústavní konformnost zákonné úpravy pokut souvisejících s kontrolním hlášením a též absence možnosti moderovat výši pokut jak orgánem finanční správy, tak později i správním soudem, který přezkoumává rozhodnutí o uložení konkrétní pokuty. K dílčí námitce stran uložení pokut v celkové výši 600 000 Kč žalovaný uvedl, že se jedná o zcela hypotetickou situaci, která ve zde řešené věci nenastala, neboť žalobci byla uložena pouze jediná pokuta za nepodání kontrolního hlášení, a to za předmětné období. K teoretické otázce uložení několika pokut za více období žalovaný dodal, že na porušení povinnosti související s podáváním kontrolních hlášení v konkrétním období je pohlíženo jako na jeden samostatný skutek, a je tedy možné uložit více pokut za každé období samostatně. Uložení pokut za více období najednou však má své zákonné limity, neboť dle ustanovení § 101i odst. 3 zákona o DPH musí správce daně vydat platební výměr do šesti měsíců ode dne porušení povinnosti, jinak povinnost uhradit pokutu zaniká. Tímto ustanovením je dána ochrana daňových subjektů, aby jim nemohlo být uloženo více pokut za delší časové období najednou.
13. K námitce nepřiměřené výše pokuty žalovaný souhlasil, že ve věci má být použita pro žalobce příznivější právní úprava a výše pokuty by dle nové právní úpravy měla činit částku ve výši 25 000 Kč, neboť žalobce je fyzickou osobou. K tomu dodal, že nezákonnost, která vznikla změnou právní úpravy, se snažil po podání žaloby odstranit, když vydal postupem dle § 124 daňového řádu rozhodnutí v přezkumném řízení, v kterém snížil výši pokuty na polovinu původní výše, tedy na částku ve výši 25 000 Kč, a zohlednil tak pro žalobce příznivější právní úpravu ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod.

Průběh řízení před soudem

14. Soud považuje na tomto místě pro úplnost za vhodné uvést, že po podání žaloby (resp. po doplnění žaloby na výzvu soudu) žalovaný dne 15. 6. 2023 sdělil soudu, že má záměr uspokojit žalobce postupem dle § 124 odst. 1 daňového řádu, k čemuž mu soud podle § 62 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), stanovil lhůtu do dne 31. 8. 2023. Dne 28. 7. 2023 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 24793/23/5300-21441-711671, kterým snížil výši pokuty na 25 000 Kč.

15. Podle § 62 odst. 4 s. ř. s. soud řízení usnesením zastaví, sdělí-li navrhovatel, že je uspokojen. Soud řízení zastaví i tehdy, nevyjádří-li se takto navrhovatel ve stanovené lhůtě, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že k jeho uspokojení došlo. Soud tedy následně vyzval žalobce, aby soudu sdělil, zda je ve smyslu citovaného ustanovení postupem žalovaného uspokojen. Žalobce uvedl, že je „*patrně formálně uspokojen, nicméně považuje za vhodné pro vyjádření se k věci nahlédnout do spisu soudního*“. Současně požádal o prodloužení lhůty do 15. 10. 2023. Následně se již žalobce nevyjádřil. S ohledem na to, že zastavení řízení pro uspokojení navrhovatele představuje omezení přístupu k soudu, neboť soud při splnění zákonem stanovených podmínek nerozhoduje o žalobě věcně a navíc dochází k omezení možnosti podat opravný prostředek ve správním řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 6 As 156/2013-28), dospěl soud k závěru, že se žalobce jednoznačně nevyjádřil, zda se cítí být změnovým rozhodnutím uspokojen, a proto nelze řízení pro uspokojení žalobce zastavit. Pro úplnost lze dodat, že ani z okolností případu není zřejmé, že by k uspokojení žalobce došlo, neboť žalobce sice brojil proti výši pokuty, kterou žalovaný v rozhodnutí ze dne 28. 7. 2023 snížil na polovinu, současně však žalobce namítal i neprokázání naplnění podmínek pro uložení pokuty. Na závěru o naplnění podmínek pro uložení pokuty žalovaný setrval.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud projednal věc bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tímto výslovně souhlasil a žalobce na výzvu soudu s takovýmto postupem nevyjádřil výslovný nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
17. Pokud žalobce uváděl, že navrhuje k důkazu správní spis správce daně a žalovaného, pak soud pro úplnost uvádí, že z ustálené judikatury správních soudů plyne, že písemnostmi obsaženými ve správním spise ani správním spisem samotným se nedokazuje (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, čj. 4 As 113/2018-39, č. 3836/2019 Sb. NSS, bod 36). Ani důkaz osvědčením České advokátní komory soud neprovedl, neboť, jak ostatně připustil i žalobce, by bylo jeho provedení pro posouzení věci nadbytečné. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobce je advokátem zapsaným u České advokátní komory.
18. Před posouzením jednotlivých žalobních námitek považuje soud za vhodné shrnout, že žalobci byla uložena pokuta ve výši 50 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, neboť za říjen 2021 nepodal kontrolní hlášení ani v náhradní lhůtě stanovené mu výzvou, která uplynula dne 13. 12. 2021. Žalobce polemizuje v části II. doplnění žaloby („Skutková podstata věci“) se svou registrací k DPH a upozorňuje na to, že byl k registraci k DPH donucen s tím, že „*tuto otázku bude analyzovat později*“. K tomu zdejší soud pro úplnost poukazuje na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobce je plátcem DPH a stejně tak jím byli i příjemci daných plnění. Je vhodné doplnit, že důvodem vydání výzvy byl správcem daně zjištěný nesoulad při porovnání údajů v rámci dodavatelsko-odběratelských transakcí v kontrolních hlášeních odběratelů žalobce a žalobce, resp. absence kontrolního hlášení žalobce. Současně žalovaný upozornil, že žalobce byl ve výzvě poučen (což soud ze správního spisu ověřil), že pokud měl za to, že mu nevznikla povinnost podat kontrolní hlášení, měl možnost odpovédět na výzvu prostřednictvím volby „Rychlá odpověď“ na výzvu: Nemám povinnost podat kontrolní

hlášení“. Této možnosti žalobce nevyužil. Ostatně ani v odvolání, v žalobě ze dne 21. 11. 2022 a v doplnění žaloby v části „Žalobní důvody“ žalobce nikterak nespороval, že je plátcem DPH a že měl v daném případě povinnost podat kontrolní hlášení. V odvolání pouze namítal, že „vina“ ve věci nepodání kontrolního hlášení není na straně žalobce, ale osob zasílajících žalobci peníze na bankovní účet. Soud tak nemá pochyb o tom, že žalobce měl v daném případě povinnost kontrolní hlášení podat, což ostatně i sám potvrdil, když kontrolní hlášení u správce daně podal (byť opožděně) dne 15. 12. 2021.

19. V doplnění žaloby tedy žalobce namítal, že správce daně (resp. žalovaný) neprokázal naplnění skutkové podstaty správního deliktu, neboť výzva nebyla žalobci doručena, přičemž ve spisu o doručení není doklad či doručenka. S touto námitkou se však soud neztotožnil. Správní spis totiž obsahuje rovněž doručenkou výzvy ze systému „ADIS – EPI“ (ID zprávy X). Nejedná se tedy jen o „*jakýsi výtisk ze softwaru finančního úřadu*“, jak uvádí žalobce. Z doručanky přitom vyplývá, že výzva byla doručena dne 6. 12. 2021 v 17:34:02 hod. do datové schránky žalobce. Pro úplnost lze dodat, že platební výměr byl doručen dne 31. 1. 2022 v 16:12:07 hod. rovněž do datové schránky žalobce. Je nutno doplnit, že obě písemnosti nebyly doručeny fikcí, ale přihlášením se oprávněné osoby (tedy žalobcem) do datové schránky. V řízení před soudem přitom nebyly žalobcem tvrzeny a prokázány žádné skutečnosti, které by zpochybňovaly autenticitu doručenek předložených žalovaným či by věrohodně zpochybnilly údaje vyplývající z doručenek. Jak navíc relevantně upozornil žalovaný v napadeném rozhodnutí, žalobce na obě tyto písemnosti (tj. na výzvu a platební výměr) reagoval. Pokud tedy žalobce nyní tvrdí, že mu výzva nebyla vůbec doručena (tj. ani do datové schránky fyzické osoby), jeví se tato námitka soudu jako účelová.
20. Označení námitky jako účelové podporuje i skutečnost, že v žalobě ze dne 21. 11. 2022 žalobce ani netvrdil, že by mu výzva (či platební výměr) nebyla vůbec doručena. Bez dalších podrobností uváděl že „*žalobci bylo vadně doručováno samotné rozhodnutí prvního stupně včetně výzev k podání v náhradní lhůtě*“ a že „*žalobci mělo být doručováno do datové schránky žalobce adresa X [...]*“. K posledně uvedenému soud pro úplnost dodává, že právě do této datové schránky (do datové schránky fyzické osoby) byly uvedené písemnosti doručovány (viz první strany výzvy a platebního výměru a bod [21] napadeného rozhodnutí). Z této datové schránky rovněž žalobce činil svá podání v daňovém i soudním řízení a uváděl ID této schránky (X) na kontrolním hlášení i na podání soudu. Soud rovněž nepřehlédl, že žalobce ani v odvolání netvrdil, že by mu výzva či platební výměr nebyly vůbec doručeny, namítal však, že mu bylo chybně doručováno „*do datové schránky soukromé fyzické osoby*“. Lze doplnit, že touto námitkou se žalovaný zabýval v bodu [21] napadeného rozhodnutí, žalobce pak v soudním řízení proti této části odůvodnění žalovaného neuplatnil žádnou argumentaci.
21. Žalobce rovněž namítal, že výzva a platební výměr nebyly opatřeny uznávaným elektronickým podpisem konkrétní úřední osoby, a nedošlo tudíž k řádnému doručení těchto písemností. Soud však žalobci ani v tomto případě nemohl přitakat, neboť ze správního spisu ověřil, že na prvních stranách obou písemností je elektronický podpis příslušných úředních osob správce daně. Výzvu elektronicky podepsala dne 6. 12. 2021 paní D. M. (vrchní referent) a platební výměr podepsala dne 31. 1. 2022 Ing. J. J. (ředitelka odboru). K dílčí námitce stran nekompletního spisového materiálu soud uvádí, že blanketní odvolání žalobce ze dne 2. 3. 2022 i doplnění blanketního odvolání ze dne 22. 3. 2022 jsou součástí odvolacího spisového materiálu (poř. č. 1), kam byly přeřazeny z

prvoinstančního spisového materiálu, kde byly zaevidovány pod poř. č. 3 a 5. Tvrzení, že žalobce neměl potřebné informace a nevěděl, jak se kontrolní hlášení vyplňuje a jak se elektronicky činí, se pak soudu jeví rovněž jako účelové, neboť žalobce řádně vyplněné kontrolní hlášení elektronicky u správce daně podal (byť opožděně). Bylo navíc zcela na žalobci, aby v zákonem stanovené lhůtě zajistil řádné podání kontrolního hlášení. Nepodložená tvrzení o tom, že žalobce nesehnal účetního či že mu zaměstnankyně správce daně odmítla pomoci, na této povinnosti nemohou nic změnit. Nelze nedodat, že na internetových stránkách Finanční správy ČR jsou navíc dostupné pokyny k vyplnění kontrolního hlášení, o čemž byl žalobce informován již ve výzvě.

22. Žalobce považuje právní úpravu ukládání pokut souvisejících s kontrolním hlášením za neústavní, neboť neumožňuje správci daně žádnou moderaci. Namítá též, že výše pokuty je nepřiměřená a nedostatečně odůvodněná. S těmito námitkami se však soud neztotožnil.
23. K uvedené argumentaci soud předně odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, ve kterém Ústavní soud shledal ustanovení § 101h zákona o DPH souladné s ústavním pořádkem České republiky. Odkázat je třeba rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020-32, v němž soud jako nedůvodnou hodnotil „polemiku stran právní konstrukce, jíž dle § 101h odst. 1 zákona o DPH dochází ex lege k ukládání pokut (stanovených fixní, absolutní částkou) s tím, že další okolnosti je dle § 101k téhož zákona možno zohlednit až v případném řízení o prominutí pokuty. Ústavní soud shledal takto nastavený systém jako souladný s ústavním pořádkem (viz bod 77 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15) a nedospěl k závěru, že by jeho aplikace porušovala některé z ústavně garantovaných práv daňových subjektů. Nejvyšší správní soud se v této souvislosti ztotožňuje také s provedeným hodnocením městského soudu, že § 101h odst. 1 zákona o DPH neumožňuje správním orgánům správní uvážení, a to ani z hlediska posuzování odpovědnosti za správní delikt (např. přiblížení k materiální stránce jednání, jehož se stěžovatelka domáhala), ani z hlediska výše ukládané pokuty. V § 101h odst. 1 písm. a) až d) zákona o DPH jsou částky pokut za naplnění jednotlivých skutkových podstat deliktů stanoveny absolutní částkou, od kterých se správce daně nemá možnost odchýlit. Správce daně nedisponuje při rozhodování o uložení pokuty diskrečním oprávněním, které by mu umožňovalo zohlednit okolnosti vedoucí k opožděnému podání kontrolního hlášení (např. přiblížit ke stěžovatelkou namítané špatné hospodářské situaci), na základě kterých by se mohl od výše pokuty stanovené v § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH odchýlit, pokutu stanovenou fixní částkou 10 000 Kč uložit v odlišné výši, nebo dokonce od jejího uložení upustit. Správce daně musí pokutu uložit vždy, je-li naplněna skutková podstata deliktu dle § 101h odst. 1 písm. a) až d) zákona o DPH; a až v případném řízení o prominutí uložené pokuty dle § 101k zákona o DPH může správce daně její výši modifikovat ve vazbě na konkrétní okolnosti posuzovaného případu a pokutu zčásti nebo zcela prominout. Tento způsob „rozložení“ toho, jaké skutečnosti se zkoumají při rozhodování o uložení pokuty a jaké při rozhodování o žádosti o prominutí pokuty, Ústavní soud taktéž shledal v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ústavně konformním a respektujícím právo na spravedlivý proces (shodně viz také bod [23] rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 206/2018 - 27).“ Ve vztahu k nepřiměřenosti pokuty lze pak odkázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018-27, v němž soud uvedl, že „nemá-li správní orgán žádnou možnost správního uvážení o výši pokuty, neboť ta je dána zákonem fixně, nemůže se jednat o pokutu ve výši zjevně nepřiměřené.“ Lze tedy uzavřít, že žalobce tím, že nepodal kontrolní hlášení za měsíc říjen 2021 ani v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě, naplnil skutkovou podstatu deliktu dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, a správce daně tedy musel pokutu ve výši 50 000 Kč uložit. Odůvodnění obou správních rozhodnutí

v tomto ohledu shledává soud zcela dostatečná. K dílčí námitce stran uložení pokut v celkové výši 600 000 Kč lze dodat, že se jedná o zcela hypotetickou situaci, která ve zde řešené věci nenastala. Správní soud přitom není povolán k řešení hypotetických sporů.

24. V projednávaném případě je však podstatné, že s účinností od 1. 1. 2023 došlo k legislativní změně, kdy zákonem č. 366/2022 Sb., byl do ust. § 101h zákona o DPH vložen nový odstavec 2, dle kterého [konkrétně dle písm. a)] je výše pokuty podle odstavce 1 písm. b) až d) poloviční, pokud je plátce fyzickou osobou. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 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 přihlídnout 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.
25. O tom, že má být v daném případě postupováno podle uvedené zásady a že je pro žalobce nová právní úprava příznivější, co se týče výše pokuty, přitom není sporu ani mezi účastníky. Napadené rozhodnutí je tedy třeba jako nezákonné zrušit z důvodu změny právní úpravy. S tím se ostatně ztotožnil i žalovaný. Lze dodat, že obdobně postupoval zdejší soud i ve věci řešené v rozsudku ze dne 11. 1. 2023, č. j. 8 Af 43/2017-115.

Závěr a náklady řízení

26. S ohledem na výše uvedené městský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem, který vyslovil soud v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
27. O náhradě nákladů řízení by soud standardně rozhodl v souladu se zásadou celkového úspěchu ve věci dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Nicméně v nyní posuzované věci soud shledal důvody zvláštního zřetele hodné dle § 60 odst. 7 s. ř. s., aby žalobci, který měl ve věci plný úspěch, náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť nezákonnost napadeného rozhodnutí nastala až po právní moci napadeného rozhodnutí. Žalovaný tedy při svém rozhodování postupoval v souladu s tehdy účinnými zákony a následná nezákonnost napadeného rozhodnutí v důsledku přijetí nové právní úpravy proto nemůže jít k jeho tíži (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2020, č. j. 8 As 196/2018-47).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 7. února 2024

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu