

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Hotel Kraskov, s. r. o.,** se sídlem Starý Dvůr 47, Třemošnice, zastoupen Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Vinohradská 1215/32, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2017, č. j. 25296/17/5300-21441-711671, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 26. 4. 2018, č. j. 52 Af 44/2017 – 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) vyzval dne 1. 12. 2016 žalobce ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů v kontrolním hlášení dle § 101g odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť v oddílu B. 2. vykázal údaje o přijatých zdanitelných plněních s místem plnění v tuzemsku, aniž by plátce, kterého identifikoval v kolonce DIČ dodavatele, vykázal shodné údaje o uskutečněných zdanitelných plněních v oddílu A. Žalobce podal následné kontrolní hlášení až po uplynutí 5 denní lhůty stanovené v § 101g odst. 3 zákona o DPH, čímž mu

vznikla dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH povinnost uhradit pokutu ve výši 30.000 Kč. O povinnosti žalobce platit pokutu rozhodl dne 11. 1. 2017 dle § 101h odst. 4 zákona o DPH správce daně platebním výměrem. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém mimo jiné namítal, že chyba v párování byla způsobena na straně jeho dodavatele, který ale údaje na výzvu správce daně obratem opravil. Rozpor v údajích byl tak odstraněn. Odvolání žalovaný dne 7. 6. 2017 zamítl.

[2] Na základě žádosti žalobce ze dne 11. 2. 2017 mu správce daně dne 29. 6. 2017 dle § 101k zákona o DPH pokutu zcela prominul.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka Pardubice. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[4] Soud uvedl, že vydáním výzvy podle 101g odst. 2 zákona o DPH se nezahajuje řízení ve smyslu § 91 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, které by bylo možno podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu zastavit. Z právní úpravy je nadto zřejmé, že je povinností plátce na výzvu správce daně vydanou podle 101g odst. 2 zákona o DPH reagovat za všech okolností (proti případným excesům správce daně se lze bránit zásahovou žalobou), tedy i tehdy, pokud je plátce přesvědčen o správnosti a úplnosti údajů uvedených v původním kontrolním hlášení nebo pokud se domnívá, že pochybnosti správce daně již byly rozptýleny v důsledku následného kontrolního hlášení jiného plátce. Reagovat lze přitom velmi snadno („Rychlou odpovědí na výzvu“ a volbou „Potvrzuji správnost naposledy podaného kontrolního hlášení (KH)“). Pokud tak plátce neučiní, ex lege mu vznikne povinnost uhradit pokutu dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Zákon správnímu orgánu nevytváří žádný prostor pro odchylný postup, kterého se domáhá žalobce.

[5] Návrh na moderaci pokuty krajský soud shledal bezpředmětným, neboť žalobci byla pokuta na základě jeho žádosti prominuta. Správní soudy jsou navíc při aplikaci moderačního práva zakotveného v § 78 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) vázány stejnými zákonnými limity jako správní orgán. Povinnost uhradit pokutu ve výši 30.000 Kč vznikla ex lege, správní orgány neměly žádný prostor pro uplatnění správního uvážení, a proto ani soud nemůže v daném případě pokutu moderovat.

[6] Krajský soud nepředložil věc Ústavnímu soudu, neboť ten se otázkou ústavnosti § 101h zákona o DPH již zabýval v nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15 (bod 77), přičemž „*nedospěl k závěru o neústavnosti sankčního mechanismu upraveného ustanovením § 101h zákona o dani z přidané hodnoty*“.

[7] Nad rámec nutného odůvodnění soud dodal, že fixní sankce bez možnosti jejího prominutí či modifikace ze strany rozhodujícího orgánu veřejné moci není ničím neobvyklým, přičemž vzhledem k výši pokuty, která v projednávané věci nepřesahuje průměrnou měsíční mzdu v ekonomice, nemůže být o protiústavnosti § 101h odst. 1 zákona o DPH s přihlédnutím k § 101j a § 101k zákona o DPH reálně uvažováno. Pro srovnání odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2009, č. j. 5 As 46/2008-50.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Úvodem stěžovatel rekapituluje skutkový stav věci a uvádí, že proti rozhodnutí žalovaného se bránil žalobou z principiálních důvodů, neboť postup finančního úřadu považuje za nesprávný a formalistický. Stát ukládá daňovým subjektů čím dál tím více povinností, jež jsou často jen velmi obtížně splnitelné, a přitom sám se odmítá rozsudky soudů řídit.
[10] Dále stěžovatel namítá, že krajský soud v rozsudku blíže neodůvodnil, podle jakého procesního institutu žalovaný postupoval, a jaké konkrétní zákonné ustanovení vylučovalo zastavení řízení. Stěžovatel má za to, že žádné ustanovení takovému postupu nebránilo a zastavením řízení by zanikl důvod pro podání nulového následného kontrolního hlášení a odpadla by povinnost udělit stěžovateli pokutu.

[11] Stěžovatel se neztotožňuje s výkladem nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, jak jej provedl krajský soud. Ústavní soud v nálezu uvedl, že břímě pokuty ve výši 30.000 Kč je třeba vnímat v kontextu zatížení celé společnosti, nikoliv singulárně. Dle stěžovatele je nutno přihlédnout k disentu ostatních soudců. Stěžovatel konstatuje, že zákonodárce stanovil systém, kdy daňovému subjektu musí být vyměřena pokuta v pevné výši, zcela bez ohledu na jeho zavinění, při jejímž ukládání nemá finanční orgán žádnou možnost správního uvážení. Daňovému subjektu je tak dána jediná možnost obrany - požádat o prominutí pokuty a doufat, že finanční úřad na základě své úvahy následně povinnost tuto pokutu zaplatit odpustí. Tento systém dle stěžovatele zjevně nepředstavuje efektivní výkon státní správy. Zastavení řízení žalovaným v okamžiku, kdy byly jeho pochybnosti odstraněny, by bylo efektivnější a znamenalo menší zatížení daňového subjektu.

[12] Stěžovatel dále uvádí, že závaznost nálezu Ústavního soudu zpochybňuje sama žalovaná, když veřejně prezentuje, že se jím nebude řídit. V důsledku toho je nutné podat novou ústavní stížnost. K tomu stěžovatel odkazuje na internetové články. Nelze předjímat, jak by věc pokut posuzoval Ústavní soud, kdyby mu již v době rozhodování bylo známo, v jakém rozsahu budou pokuty udělovány, a že jeho nález bude Ministerstvo financí zcela ignorovat.

[13] V kontextu výše uvedených skutečností je dle názoru stěžovatele nutno posuzovat i oprávněnost uložené pokuty. Žalovaný mohl zastavit řízení, přesto k tomu nepřistoupil a zvolil tvrdší postup.

[14] Za nesprávný považuje stěžovatel závěr krajského soudu, že návrh na moderaci pokuty je bezpředmětný, neboť zaplacení pokuty bylo stěžovateli prominuto. Stanovení výše pokuty, resp. její nevyměření, je zcela odlišným institutem, než prominutí pokuty. Při rozhodování o prominutí pokuty se neposuzuje společenská závažnost a míra zavinění daňového subjektu, ale pouhé splnění podmínek pro prominutí pokuty, která za nesplnění těchto podmínek prominuta nebude. Dále uvádí, že výše pokuty přesahovala v době jejího

udělení průměrnou měsíční mzdu. Nesouhlasí s tím, že výše pokuty nižší než průměrná mzda nemůže založit protiústavnost.

[15] Stěžovatel uzavírá, že pokuta mu neměla být žalovaným vůbec uložena, proto navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. K námitkám týkajícím se možnosti zastavení řízení odkazuje na odůvodnění rozsudku. K údajné neústavnosti právní úpravy žalovaný podotýká, že Ústavní soud zrušil některá ustanovení týkající se kontrolního hlášení, ovšem institut kontrolního hlášení sám o sobě nebyl shledán protiústavním. K návrhu na moderaci žalovaný uvádí, že ji soud nesměšoval s institutem prominutí pokuty. Povinnost platit pokutu vzniká ex lege, pokud subjekt nereaguje na výzvu v dané lhůtě. K posouzení individuálních příčin, které vedly k nesplnění dané povinnosti, slouží možnost prominutí pokuty, která reaguje na určitou tvrdost této konstrukce. K námitkám týkajícím se výše sankce a z ní plynoucí možné protiústavnosti žalovaný uvádí, že krajský soud tuto úvahu uvedl nad rámec nutného odůvodnění pro dokreslení situace. Žalovaný pak odkazuje zejména na nález Ústavního soudu Pl. ÚS 32/15, který tuto otázku jasně zodpověděl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[18] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Stěžovatel krajskému soudu vytýká nesprávné právní posouzení věci, neboť se domnívá, že mu pokuta neměla být vůbec uložena. Stěžovatel se domnívá, že žalovanému nic nebránilo v zastavení řízení a tím předejití nutnosti uložit sankci.

[20] Nejvyšší správní soud se s touto úvahou neztotožňuje. Předně krajský soud v odůvodnění rozsudku jasně označil § 106 daňového řádu, který upravuje zastavení řízení a uvedl, že dle tohoto ustanovení nebylo možné postupovat, neboť zasláním výzvy dle § 101g odst. 2 zákona o DPH se nezahajuje řízení. Ustanovení § 106 odst. 1 obsahuje taxativní výčet případů, kdy je správce daně oprávněn a zároveň povinen zastavit probíhající řízení. Do žádného z nich však nyní projednávaná situace nespadá. Řízení bylo v dané věci zahájeno podáním kontrolního hlášení stěžovatelem (viz § 91 odst. 1 daňového řádu: *„řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní …“*). Zastavení řízení by znamenalo zastavení řízení o podaném kontrolním hlášení, nikoliv pouze o dané výzvě. Vydání výzvy bylo toliko procesním úkonem správce daně v rámci řízení o kontrolním hlášení.

[21] Ačkoliv nejasnosti správce daně týkající se kontrolního hlášení stěžovatele mohly být objasněny na základě podání následného kontrolního hlášení jiného subjektu, tato

skutečnost nezbavila stěžovatele povinnosti na výzvu správce daně reagovat. 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).

[22] Polemika stěžovatele stran závaznosti nálezu a jeho respektování je pak ve vztahu k nyní projednávané věci zcela irelevantní. Ústavní soud zrušil dva odstavce dvou ustanovení, která se však žádným způsobem nedotýkají nyní projednávané věci. Nadto § 101d odst. 1 zákona o DPH, jehož původní znění bylo zrušeno, byl s účinností od 1. 1. 2018 novelizován tak, aby vyhověl požadavkům zrušujícího nálezu. Zrušující část nálezu Ústavního soudu tak byla v plné míře respektována, ve zbytku právní úpravy Ústavní soud žádné deficity neshledal. Nález Pl. ÚS 32/15 neobsahoval žádná disentní stanoviska, na která odkazuje stěžovatel, ani v kasační stížnosti citovaný způsob, jak nahlížet na pokutu ve výši 30.000 Kč.

[23] Stejně tak je nedůvodná polemika týkající se právní konstrukce, v níž je *ex lege* ukládána pokuta a další okolnosti je možno zohlednit až v případném řízení o prominutí pokuty. Ústavní soud jasně shledal takový systém souladným s ústavním pořádkem (viz bod 77 zmiňovaného nálezu) a nespatřoval jej neefektivním do té míry, že by jeho aplikace mohla porušovat některé z ústavně garantovaných práv. V jiném měřítku pak soudům nepřísluší efektivnost řešení přijatých zákonodárcem a prováděných výkonnou mocí hodnotit (srov. nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, bod 60).
[24] K moderaci pokuty Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud nesměšoval otázku vyměření výše pokuty a jejího prominutí. Uvedl, že při moderaci pokuty je soud vázán § 78 odst. 2 s. ř. s., který stanoví, že byl-li trest byl uložen ve zjevně nepřiměřené výši, může od něj jej soud upustit nebo jej snížit v mezích zákonem dovolených. Krajský soud správně posoudil, že moderaci může provést pouze v takovém rozsahu, v jakém by ji mohl provést správní orgán. Neumožňuje-li zákonná úprava upustit od uložení sankce, případně v rámci správního uvážení stanovit výši sankce v mezích stanoveného rozpětí, neboť se jedná o fixní částku, není k takovému kroku oprávněn ani soud v rámci moderačního práva (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 6 As 48/2007 - 58). Nejvyšší správní soud nadto dodává, 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. „Zjevně nepřiměřenou“ by v takovém případě mohla být pouze pokuta převyšující zákonem předepsanou částku, pak by však bylo na místě zrušení rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost, nikoliv využití moderačního práva soudu.

[25] Uvedl-li krajský soud skutečnost, že návrh na moderaci je bezpředmětný, neboť bylo rozhodnuto o prominutí pokuty, tato poznámka mířila evidentně k praktickému smyslu takového návrhu, neboť fakticky stěžovateli nevznikla žádná majetková újma.

[26] K otázce výše pokuty a její možné protiústavnosti pouze stručně Nejvyšší správní soud konstatuje, že tuto úvahu provedl krajský soud nad rámec rozhodovacích důvodů ve věci. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu, ve kterém kasační soud

shledal, že spodní hranice sazby pokuty ve výši 25.000 Kč bez možnosti od jejího upuštění není protiústavní. V určitých případech je k posouzení možné neústavnosti právní úpravy sankce na místě zkoumat více faktorů a okolností (k tomu srov. nález Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, či ze dne 10. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 12/03, které se však oba týkaly dolních hranic pokut ve výši statisíců). V nyní projednávané věci je ovšem zásadní a závazný názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu Pl. ÚS 32/15 (bod 78), ve kterém pokutu ve výši 30.000 Kč nepovažoval za *nadmíru velké břímě,* které by mělo na daňový subjekt „rdousící efekt". Závěr krajského soudu je tak zcela v souladu posouzením Ústavního soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. listopadu 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu