



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Metal Corporation s.r.o.**, sídlem Holečkova 789/49, Praha 5, zastoupená Mgr. Michalem Korandou, advokátem, sídlem Jeseniova 1169/51, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 51451/18/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2021, č. j. 8 Af 5/2019 - 35,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 4. 4. 2018, č. j. 2389139/18/2005-53524-109093, oznámil žalobkyni podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „ZDPH“), povinnost k úhradě pokuty ve výši 30 000 Kč za pozdní podání následného kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení za období listopad 2017 (dále jen „prvotní kontrolní hlášení“). V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a prvostupňové rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž brojila proti výši pokuty a namítala její tvrdost. Dle žalobkyně § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH, dle kterého byla pokuta předepsána, vylučuje úvahu správce daně o závažnosti a důsledcích protiprávního jednání a neumožňuje zohlednit okolnosti konkrétního případu. Uvedené ustanovení rovněž postrádá „automoderační mechanismus“, neboť nezohledňuje délku prodlení s plněním povinnosti podat kontrolní hlášení, ani výši stanovené daně. Proto je v rozporu se zásadou proporcionality. Žalobkyně rovněž dovozovala neexistenci protiprávního jednání, a to na základě nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, N 232/83 SbNU 605, 40/2017 Sb., v němž Ústavní soud dospěl k závěru o neústavnosti právní úpravy, která v tehdejší znění blíže nevymezovala okruh údajů, které plátce daně musí v kontrolním hlášení sdělovat správci daně (§ 101d odst. 1 ZDPH). Konečně žalobkyně namítala, že uložená pokuta má povahu trestu ve smyslu čl. 40 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb., dále jen „Úmluva“). Na základě uvedeného se domnívala, že je nepřijatelné, aby výši pokuty nebylo možné stanovit přiměřeně okolnostem případu, a dále namítala, že měla být potrestána pokutou za opožděné tvrzení daně dle § 250 zákona č. 280/2009, daňový řád. Tato právní úprava je pro ni příznivější, jelikož obsahuje „automoderační“ prvky. Žalobkyně rovněž navrhla soudu, aby předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 101h odst. 1 ZDPH.

[3] Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. K námitce neústavnosti § 101h odst. 1 ZDPH poukázal na skutečnost, že Ústavní soud se otázkou ústavnosti sporného ustanovení zabýval již v citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, přičemž je protiústavním neshledal. Přestože jsou sankce stanoveny pevnými částkami a správní orgán nemá možnost správního uvážení ohledně výše ukládané pokuty, městský soud poukázal na závěry Ústavního soudu, že postačuje následné využití institutu prominutí uložené sankce dle § 101k ZDPH.

[4] Městský soud dále v napadeném rozsudku zrekapituloval skutkový stav věci. V této souvislosti uvedl, že žalobkyni byla dne 13. 1. 2018 doručena výzva ze dne 8. 1. 2018 ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů v kontrolním hlášení (ve smyslu § 101g odst. 2 ZDPH). Žalobkyně byla zároveň poučena o následcích pozdního podání následného kontrolního hlášení v podobě hrozící pokuty. Žalobkyně byla povinna podat následné kontrolní hlášení do 5 pracovních dnů (§ 101g odst. 3 ZDPH), tedy do 19. 1. 2018. Neučinila tak, kontrolní hlášení podala až dne 22. 1. 2018. Dle městského soudu proto správce daně nemohl jednat jinak, než rozhodnout o povinnosti zaplatit pokutu ve výši 30 000 Kč, neboť sankce vznikla *ex lege* [§ 101h odst. 1 písm. c) ZDPH], naplněním objektivních podmínek pro její uložení.

[5] K namítané nepřiměřenosti a tvrdosti pokuty městský soud uvedl, že žalobkyně mohla podat žádost o prominutí pokuty podle § 101k ZDPH. V takovém případě by správce daně přihlédl ke konkrétním okolnostem věci a posoudil, zda bylo opožděné podání následného kontrolního hlášení ospravedlnitelné. Žalobkyně však žádost nepodala, správce daně tak neměl možnost případ individuálně posoudit a pokutu případně prominout.

[6] K tvrzené neexistenci protiprávnosti jednání městský soud poznamenal, že prvotní kontrolní hlášení ze dne 27. 12. 2017 bylo podáno za situace, kdy údaje, které v něm mají být uvedeny, stanovoval toliko formulář a nikoli zákon, což Ústavní soud nepovažoval za dostačující. Tento nedostatek byl odstraněn novelizací provedenou zákonem č. 371/2017 Sb. s účinností od 1. 1. 2018. Uvedenou skutečnost však městský soud nepovažoval za relevantní, neboť žalobkyně byla vyzvána ke změně, doplnění nebo potvrzení hlášených údajů až výzvou ze dne 8. 1. 2018, tedy již za účinnosti nové právní úpravy. Zejména však správce daně žalobkyni nevyžýval z toho důvodu, že by v jejím kontrolním hlášení chyběly údaje ve smyslu § 101d odst. 1

pokračování

ZDPH (zrušeném Ústavním soudem), nýbrž proto, že v kontrolním hlášení vykazala konkrétní zdanitelná plnění, která však jí označený dodavatel ve svém kontrolním hlášení nevykazal. O konkrétních nesrovnalostech tedy byla žalobkyně srozumitelně a jasně poučena, a muselo jí být zřejmé, co po ní správce daně požaduje.

[7] Městský soud nepochybně žalobkynino tvrzení, že pokuta předepisovaná na základě § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH má trestní povahu. V souladu s dřívější judikaturou Nejvyššího správního soudu poukázal na to, že povinnost uhradit pokutu v tomto případě vzniká *ex lege* a správce daně zkoumá toliko to, zda došlo k naplnění předpokladů, s nimiž zákon vznik povinnosti uhradit pokutu spojuje. Jeho rozhodnutí je však pouze deklaratorní povahy. Tato specifická právní úprava ovšem není dle městského soudu v rozporu s právem na spravedlivý proces, neboť žalobkyně mohla požádat o prominutí pokuty, dále měla právo podat odvolání a následně i správní žalobu (což také učinila). Jak konstatoval již Ústavní soud v citovaném nálezu, pokuta ve výši 30 000 Kč nemá pro plátce DPH „rdousící efekt“. Aplikaci § 250 daňového řádu městský soud odmítl, neboť daňový řád se na základě § 4 použije pouze tehdy, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Úprava v § 101h ZDPH je dle městského soudu právní úpravou speciální, která má aplikační přednost.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[8] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž zrekapitulovala dosavadní průběh správního i soudního řízení. Napadla skutečnost, že správní orgán ani správní soud neprokázaly, ani nezkoumaly materiální stránku deliktu. Stěžovatelka obsáhle citovala z judikatury Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že trestnost správních deliktů se má řídit obdobnými principy jako u trestných činů a že i v případě správních deliktů musí postihované jednání vykazovat určitou míru společenské škodlivosti (materiální stránka deliktu). Stěžovatelka shrnula, že k trestnosti tedy nepostačuje pouhé naplnění formálních znaků skutkové podstaty. Správní orgány ani správní soud se však materiální stránkou v projednávané věci nezabývaly, přestože stěžovatelka v žalobě namítala, že následné kontrolní hlášení podala pouhý den po lhůtě.

[9] Stěžovatelka rovněž setrvala na námitce stran neexistence protiprávnosti jednání. Poukázala na skutečnost, že Ústavní soud citovaným nálezem sp. zn. Pl. ÚS 32/15 zrušil § 101d odst. 1 ZDPH z důvodu nekonkrétnosti, neboť v původním znění nespécifikoval náležitosti, které má obsahovat kontrolní hlášení. Stěžovatelka připomněla, že tato právní úprava byla účinná v době, kdy podala prvotní kontrolní hlášení za období listopad 2017 (dne 27. 12. 2017) a kdy kontrolní hlášení podal rovněž její dodavatel. Stěžovatelka proto nerozumí argumentu městského soudu, že výzva ke změně, doplnění, či potvrzení kontrolního hlášení byla vydána až dne 8. 1. 2018, a považuje jej za nesrozumitelný a nepřezkoumatelný. Výzva byla dle stěžovatelky vydána pouze proto, že správce daně měl pochybnosti o jejím prvotním kontrolním hlášení, jehož náležitosti však v době zpracování stanovovala právě protiústavní právní úprava. Stěžovatelka rovněž odmítla argument městského soudu, že se výzva týkala odstranění rozporů mezi jejím kontrolním hlášením a kontrolním hlášením jejího dodavatele, a proto na její případ nemá vliv shledaná protiústavnost původního znění § 101d odst. 1 ZDPH nemá vliv. Stěžovatelka setrvala na stanovisku, že pokuta v daném případě neodráží protiprávnost jejího jednání, spočívajícího v opožděné odpovědi na to, zda obsah jejího kontrolního hlášení (neústavně vymezený) byl správný a úplný.

[10] Poslední kasační námitkou stěžovatelka (ve shodě s žalobou) brojila proti nepřiměřenosti a tvrdosti pokuty. V této souvislosti uvedla, že zanedbatelný delikt v podobě drobného zpoždění vede k intenzivnímu zásahu do majetkových práv daňového subjektu. Stěžovatelka proto

s ohledem na absenci správního uvážení ohledně výše pokuty, včetně nemožnosti daňového subjektu se k takové úvaze vyjádřit, považuje § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH za protiústavní. Institut prominutí pokuty stěžovatelka nepovažuje za dostačující. Není zřejmé, proč u některých pokut upravených v § 101h moderace možná je a proč u jiných pokut byl zvolen toliko institut prominutí. Jako argument *ad absurdum* stěžovatelka uvedla rozšíření praxe zákonodárce do celého právního řádu na veškeré správní i trestněprávní trestání. Stěžovatelka nesouhlasila ani se závěrem městského soudu, že výše pokuty nemůže být likvidační. Obrat nad 1 mil. Kč za rok nic nevypovídá o dosaženém zisku. Stěžovatelka proto požádala i Nejvyšší správní soud, aby navrhl Ústavnímu soudu zrušení § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na obsah jím vydaného rozhodnutí (bod 20), kde se věnoval materiální stránce deliktu v souvislosti s popisem vztahu řízení o pokutě (bez diskrečního oprávnění správce daně) a řízení o prominutí pokuty (kde je správce daně diskrečním oprávněním nadán). Uvedl, že stěžovatelka nevyužila institut prominutí pokuty, což jde k její tíži. Ke kasační námitce týkající se neexistence protiprávnosti stěžovatelčina jednání uvedl, že protiprávnost spočívala v porušení povinnosti podat následné kontrolní hlášení ve lhůtě 5 pracovních dnů od oznámení výzvy správce daně (§ 101g odst. 3 ZDPH). Tím byla naplněna skutková podstata § 101h odst. 1 písm. c) téhož zákona. Ke stěžovatelčině prvotnímu kontrolnímu hlášení podanému dne 27. 12. 2017 žalovaný uvedl, že Ústavní soud zrušil § 101d odst. 1 ZDPH až ke dni 31. 12. 2017. V souvislosti s následným kontrolním hlášením byla výzva správce daně vydána dne 8. 1. 2018, kdy již byla protiústavní úprava nahrazena novelizací. Z ústavněprávního hlediska tak v předložené věci není stěžovatelčina argumentace nálezem Ústavního soudu relevantní. K nepřiměřené tvrdosti pokuty žalovaný zopakoval, že se jedná o rozhodnutí deklaratorní, jímž se plátcí daně oznamuje povinnost uhradit pokutu vzniklá ze zákona, přičemž k ústavnosti tohoto sankčního mechanismu se Ústavní soud pozitivně vyjádřil v citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15. Za (zjevně) nepřiměřenou by tak mohla být považována pouze pokuta převyšující zákonem stanovenou částku. Žalovaný dále připomněl, že pokuty vznikající následkem porušení povinností uvedených v § 101h odst. 1 ZDPH se liší od pokut dle § 101h odst. 2 a 3 téhož zákona, což ospravedlňuje rozdíl v konstrukci jejich ukládání. Žalovaný se proto ztotožnil se závěry městského soudu a nepovažoval za smysluplné se opětovně obracet s návrhem na Ústavní soud, který již ústavnost sporného sankčního mechanismu již posuzoval.

[12] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž rozvinula svoji argumentaci k absenci materiální stránky deliktu. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020 - 32, kterým argumentoval městský soud a rovněž žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, považuje za rozporný s předchozí rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135, č. 1338/2007 Sb. NSS. Stěžovatelka zdůraznila nezbytnost posuzování naplnění materiální stránky deliktu, jak vyplývá z posledně citovaného rozsudku. Žalovaný v reakci na repliku uvedl, že v případě rozsudků, v nichž stěžovatelka spatřuje rozpor, se jednalo o zcela odlišné situace. Rozsudek č. j. 6 Afs 205/2020 - 32 se týkal pokuty za včasné nepodání kontrolního hlášení, zatímco rozsudek č. j. 8 As 17/2007 - 135 pokut ukládaných za správní delikt dle zákona o silniční dopravě, kde je správní orgán nadán správním uvážením.

[13] Stěžovatelka v dalším doplňujícím vyjádření poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2016, č. j. 2 Afs 147/2014 - 44 a jemu předcházející rozsudek krajského soudu, které se zabývaly povahou daňového penále coby trestní sankce ve smyslu Listiny a Úmluvy. Dále citovala nález Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 37/11, N 136/70 SbNU 263, 299/2013 Sb., který se zabýval sankcemi ukládanými v oblasti spotřebních daní. Stěžovatelka z něj dovozuje, že zákonodárce nemůže vyloučit povinnost správních orgánů dbát cestou

pokračování

správního uvážení ústavně zaručených práv jednotlivců (konkrétně vlastnického práva dle čl. 11 Listiny). Žalovaný v reakci na stěžovatelčino doplňující vyjádření odmítl souvislost označené judikatury s projednávaným případem. Rozhodující je dle jeho názoru náleze Ústavního soudu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 32/15, který se zabýval přímo dotčenou právní úpravou, jejíž ústavnost stěžovatelka zpochybňuje. Žalovaný připomněl klíčový obsah tohoto nálezu a zdůraznil, že dle Ústavního soudu je v případě sankcí za nepodání kontrolního hlášení princip proporcionality promítnut přímo do právní úpravy, a to ve formě typové závažnosti jednání a výše sazby, přičemž se jedná o logicky navázanou a stupňovanou škálu postihů. Zopakoval, že individuální posouzení v konkrétním případě umožňuje institut prominutí pokuty.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[15] Povinnost podat kontrolní hlášení upravuje § 101c ZDPH. Podle § 101d odst. 1 ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2017, *je v kontrolním hlášení plátce povinen uvést předepsané údaje pro správu daně*. S účinností od 1. 1. 2018 bylo znění § 101d odst. 1 s ohledem na v úvodu citovaný derogační náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 novelizováno tak, že nově zní: *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.*

[16] Sankce za nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě obsahuje § 101h odst. 1 ZDPH, přičemž, *pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vniká mu povinnost ubravit pokutu ve výši*

- a) 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván,*
- b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván,*
- c) 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo*
- d) 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.*

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

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou neústavnosti § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH (resp. neústavnosti celého § 101h odst. 1 zákona), neboť stěžovatelka v kasační stížnosti žádala, aby Nejvyšší správní soud předložil věc Ústavnímu soudu. K tomuto kroku však Nejvyšší správní soud neshledal důvody, neboť, jak správně poukázal již městský soud, ústavnost dotčeného již byla Ústavním soudem posouzena, a to právě nálezem ve věci sp. zn. Pl. ÚS 32/15, jehož se dovolává sama stěžovatelka. Nastavený systém sankcí shledal Ústavní soud souladný s ústavním pořádkem a nedospěl k závěru, že by jeho aplikace porušovala některé z ústavně garantovaných práv daňových subjektů (body 77 a 78 odůvodnění nálezu). Argumentoval přitom zejména § 101j ZDPH (beztrestnost prvního prodlení s podáním kontrolního hlášení) a § 101k (institutem prominutí pokuty, s nímž Ústavní soud spojuje možnost individuálního posouzení případu, včetně případné moderace pokuty). Ústavní soud rovněž zmínil, že s ohledem na ekonomickou povahu plátců DPH pro ně zpravidla nebude pokuta ve výši 30 000 Kč představovat sankci s „rdousícím efektem“. Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchytil se od uvedených závěrů, z nichž vycházel i v této věci, což učinil již v rozsudcích ze dne

22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018 - 27 (bod [23]), ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020 - 32 (bod [19]), nebo ze dne 20. 10. 2021, č. j. 1 Afs 423/2020 - 35, č. 4274/2022 Sb. NSS (bod [17]).

[18] Kasační námitku spočívající v absenci materiální stránky deliktu shledal Nejvyšší správní soud nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť tento důvod nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem. Přestože stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že v žalobě tuto vadu namítala, zmínka o „zanedbatelnosti deliktu“ (v souvislosti s tím, že následné kontrolní hlášení podala první pracovní den po lhůtě) byla v žalobě uvedena toliko v souvislosti s námitkou nepřiměřenosti a tvrdosti uložené sankce, a v tomto ohledu tedy žalobní argumentace směřovala proti výši trestu. Neobsahovala však žádné relevantní tvrzení ve vztahu k samotné odpovědnosti za platební delikt, tedy tvrzení zpochybňující jeho materiální stránku ve smyslu společenské škodlivosti (nebezpečnosti) stěžovatelčina omisivního jednání. Tato tvrzení se společně s obsáhlou citací judikatury poprvé objevují až v kasační stížnosti. Pokud tedy stěžovatelka uváděla, že se městský soud materiální stránkou deliktu nezabýval, lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2020, č. j. 10 As 156/2018 - 110, č. 4007/2020 Sb. NSS, v němž konstatuje, že správní soudy (až na výjimky) přihlížejí toliko k žalobcem uplatněným důvodům nezákonnosti napadeného rozhodnutí, přičemž toto pravidlo rozšířený senát výslovně potvrdil i ve vztahu k otázce naplnění materiální stránky přestupku (deliktu). Při nevznesení příslušné námítky stěžovatelkou v nyní souzené věci se proto městský soud logicky nemohl otázkou materiální stránky deliktu zabývat.

[19] Nejvyšší správní soud se poté zabýval důvodností kasační námítky stran neexistence protiprávnosti stěžovatelčina jednání v souzené věci, kterou stěžovatelka dovozuje z protiústavnosti původního znění § 101d odst. 1 ZDPH. Důvodnost této námítky však neshledal. Již v citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 205/2020 - 32 (viz bod [15]), Nejvyšší správní soud vysvětlil, že „povinnost podat kontrolní hlášení v elementárním rozsahu plynoucím z tebdy účinného znění § 101c odst. 1 zákona o DPH ze zákona vyplývala bez ohledu na skutečnost, že Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, vytkl zákonodárci, že v § 101d odst. 1 zákona o DPH absentuje podrobnější úprava rozsahu údajů, jejichž poskytování je po daňových subjektech v kontrolních hlášeních požadováno“ (pozn.: zvýraznění podtržením - zde i dále v textu - doplnil Nejvyšší správní soud).

[20] Stěžovatelka tak byla při vyhotovování kontrolního hlášení povinna vycházet z minimálního rozsahu údajů plynoucích z § 101c odst. 1 ZDPH. Správce daně pak ve výzvě ze dne 8. 1. 2018, č. j. 51503/18/2005-53524-109093, uvedl, že v rámci porovnání údajů o dodavatelско-odběratelských transakcích vykázaných v kontrolním hlášení jiného plátce zjistil, že stěžovatelka v oddílu B.2. kontrolního hlášení vykazala přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, aniž by plátce, kterého identifikovala jako dodavatele (prostřednictvím DIČ), vykazal taková zdanitelná plnění jako uskutečněná v oddílu A.4. jeho kontrolního hlášení. V souzeném případě se tedy nejednalo o údaje, které by byly výzvou požadovány nad rámec zákona a nad rámec nezbytný pro správu daní a jejichž poskytnutí by bylo možné hodnotit jako požadavek neoprávněný. Stěžovatelka navíc byla ve výzvě poučena, že je-li přesvědčena o správnosti a úplnosti původních údajů uvedených v kontrolním hlášení, může výzvě vyhovět též potvrzením původních údajů prostřednictvím volby „Rychlá odpověď na výzvu: Potvrzují správnost naposledy podaného kontrolního hlášení“.

[21] Stěžovatelka navíc přehlíží, že Ústavní soud sice zrušil § 101d odst. 1 ZDPH, avšak učinil tak záměrně s účinky až ke dni 31. 12. 2017. V okamžiku vydání prvotního kontrolního hlášení stěžovatelky (dne 27. 12. 2017) proto právní úprava kontrolního hlášení ani po zásahu Ústavního soudu nedoznala žádných změn. V okamžiku vydání výzvy k podání následného kontrolního hlášení (dne 8. 1. 2018) tedy již byla účinná nová právní úprava bez ústavněprávních deficitů,

pokračování

neboť neústavní podoba § 101d odst. 1 ZDPH byla s účinností od 1. 1. 2018 změněna zákonem č. 371/2017 Sb. V souzeném případě tak nepodání kontrolního hlášení daňovým subjektem nelze ospravedlnit skutečností, že Ústavní soud nálezem sp. zn. Pl. ÚS 32/15 zrušil původní znění § 101d odst. 1 ZDPH. V citovaném nálezu Ústavní soud posuzoval, zda institut kontrolního hlášení ob stojí jako celek, a provedl v této souvislosti třístupňový test proporcionality, který vyzněl pro celkovou úpravu kontrolních hlášení příznivě. Přestože tedy posléze přistoupil k dílčí derogaci § 101d odst. 1 ZDPH, samotný institut kontrolního hlášení shledal způsobilým z hlediska proporcionality i z hlediska ochrany ústavním pořádkem zaručených práv a svobod. Ústavní soud zohlednil hlavní smysl a účel tohoto institutu, jímž je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí, identifikovat riziková spojení osob (řetězce, karusely) a zabránit neoprávněnému odčerpávání finančních prostředků z veřejných rozpočtů formou vyplacení nadměrných odpočtů, přičemž významným faktorem je včasnost zajištění potřebných údajů, které správce daně navzájem porovnává. Také vlastní podoba formuláře kontrolního hlášení z hlediska v něm požadovaných údajů v testu proporcionality obstála. Ústavní soud proto následně v bodě 71 odůvodnění nálezu výslovně uvedl, že účinky zrušení § 101d odst. 1 ZDPH stanovuje až k datu 31. 12. 2017 (§ 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu) s následujícím zdůvodněním: *„Okamžitým zrušením tohoto ustanovení by ztratila smysl celá právní úprava kontrolního hlášení. Přitom dle názoru Ústavního soudu je důvodem pro zrušení předmětného ustanovení spíše obava z jeho možného budoucího zneužití. Jak již bylo uvedeno výše, aktuálně vyžadované údaje lze považovat za nezbytné pro dosažení cíle správy daní.“* Je tedy zjevné, že Ústavní soud odmítl okamžité zrušení § 101d odst. 1 ZDPH a odložil je právě z důvodu zachování funkčnosti institutu kontrolního hlášení.

[22] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani stěžovatelčině námitce, dle které je nesrozumitelný a nepřezkoumatelný argument městského soudu, že výzva ke změně, doplnění, či potvrzení kontrolního hlášení byla vydána až dne 8. 1. 2018. Z popsaného vývoje právní úpravy způsobené zásahem Ústavního soudu je zřejmé, že městský soud tímto argumentem zdůraznil skutečnost, že výzva k podání následného kontrolního hlášení, za jehož opožděné podání vznikla stěžovatelce povinnost uhradit pokutu, byla vydána až v době účinnosti nového znění § 101d odst. 1 ZDPH, které již netrpí ústavněprávním deficitem. Není tedy pravda, že se jedná o argument nepřezkoumatelný či nesrozumitelný. Nejvyšší správní soud však k němu poznamenává, že se nejedná o argument zásadní, neboť jak vyložil výše, pro naplnění znaku protiprávnosti nebylo rozhodující, zda k sankcionovanému jednání došlo před 1. 1. 2018, či po tomto datu. Nepodání kontrolního hlášení (či následného kontrolního hlášení) bylo omisivním protiprávním jednáním po celou dobu od nabytí účinnosti právní úpravy zavádějící institut kontrolního hlášení (tedy od 1. 1. 2016), a to i při zohlednění dopadů nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15. Shodně tuto otázku Nejvyšší správní soud posoudil již ve výše citovaných rozsudcích č. j. 6 Afs 205/2020 - 32 (body [15] až [18]), č. j. 1 Afs 423/2020 - 35, č. 4274/2022 Sb. NSS (body [15] a [16]), a rovněž v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 3 Afs 409/2019 - 34 (bod [32]).

[23] K poslední kasační námitce směřující proti nepřiměřenosti a tvrdosti pokuty z důvodu nemožnosti správního uvážení správce daně stran výše pokuty, jakož i nemožnosti daňového subjektu se k takové úvaze vyjádřit, Nejvyšší správní soud konstatuje, že absence správního uvážení v řízení o povinnosti k úhradě některé z pokut dle § 101h odst. 1 ZDPH vyplývá přímo z právní úpravy (což stěžovatelka nerozpouje), o jejíž ústavnosti bylo pojednáno výše. Právní úprava tedy neumožňuje správní uvážení, a to ani z hlediska posuzování odpovědnosti za správní delikt, ani z hlediska výše ukládané pokuty, neboť částky pokut za naplnění jednotlivých skutkových podstat platebních deliktů jsou zákonem stanoveny absolutními částkami 1 000 Kč, 10 000 Kč, 30 000 Kč a 50 000 Kč. Správce daně tedy nedisponuje při rozhodování o povinnosti platit pokutu diskrečním oprávněním, které by mu umožňovalo zohlednit okolnosti vedoucí

k opožděnému podání kontrolního hlášení. Musí proto pokutu uložit vždy, je-li naplněna příslušná skutková podstata některého z deliktů dle § 101h odst. 1 ZDPH. Teprve v případném řízení o prominutí uložené pokuty dle § 101k ZDPH může správce daně vyšší pokuty zpětně 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 rovněž shledal v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ústavně konformním a respektujícím právo na spravedlivý proces (viz též citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 205/2020 - 32, bod [19], nebo č. j. 1 Afs 206/2018 - 27, bod [23]).

[24] K otázce vznesené stěžovatelkou, proč u některých deliktů upravených v § 101h ZDPH moderační možnost je (skutkové podstaty deliktů upravené v odstavcích 2 a 3 zákona, na něž dopadá moderační ustanovení odstavce 6), zatímco u deliktů dle odstavce 1 zákona nikoli, kde je možný toliko postup formou žádosti o prominutí, Nejvyšší správní soud uvádí, že mu nepřísluší vést akademické úvahy o vhodnosti a efektivnosti zákonodárcem zvoleného řešení, nevybočuje-li z rámce ústavnosti, k čemuž dle Ústavního soudu v případě § 101h odst. 1 ZDPH nedochází. *Prima facie* je však zřejmé, že delikty uvedené v odst. 1 zákona spočívají v prostém nepodání kontrolního hlášení, či následného kontrolního hlášení, aniž by bylo třeba blíže zkoumat jejich obsah (kvalitu). Delikty uvedené v odst. 2 a 3 zákona pak stíhají jednání plátců daně v podobě podání nesprávných nebo neúplných údajů, či jednání v podobě ztěžování či maření správy daně, tedy jednání, u kterých je již třeba se zabývat kvalitou uváděných údajů.

[25] K argumentu, který stěžovatelka označila jako argument *ad absurdum* a který varuje před rozšířením praxe zákonodárce v podobě konstrukce automatických trestů s toliko následným mechanismem jejich promíjení do celého právního řádu pro veškeré správní i trestněprávní trestání, Nejvyšší správní soud uvádí, že jej nepovažuje za přílehlavý. Stěžovatelka totiž opomíjí, že v případě deliktů uvedených v § 101h ZDPH se nejedná o přestupky ani o trestné činy, nýbrž o zvláštní kategorii veřejnoprávních deliktů, a to delikty platební. U platebních deliktů není stěžovatelkou zpochybňovaná konstrukce sankčního „automatismu“ neobvyklá, přičemž opakovaně prošla testem ústavnosti. Vedle nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 lze poukázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 3/13, N 176/71 SbNU 81, 375/2013 Sb., týkající se platebního deliktu dle § 43 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a na nález ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, N 123/77 SbNU 867, 187/2015 Sb., týkající se platebního deliktu dle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Nejvyšší správní soud tím zároveň odpovídá na stěžovatelčin argument vznesený v jejím posledním vyjádření, kde tvrdila, že zákonodárce nemůže vyloučit povinnost správních orgánů dbát cestou správního uvážení jejich ústavně zaručených práv, konkrétně práva vlastnického dle čl. 11 Listiny. Jak je patrné z výše citovaných nálezů, Ústavní soud konstrukci sankčního „automatismu“ v případě platebních deliktů neshledává protiústavní. Jak již Nejvyšší správní soud také opakovaně zmínil v tomto rozsudku, sankční „automatismus“ zakotvený v § 101h odst. 1 ZDPH je vyvážen možností správce daně ve vazbě na konkrétní okolnosti posuzovaného případu modifikovat důsledky rozhodnutí o pokutě v řízení o prominutí uložené pokuty dle § 101k ZDPH a pokutu vzniklou ze zákona zčásti nebo zcela prominout. Tento mechanismus Ústavní soud v citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 taktéž aproboval.

[26] Pokud stěžovatelka ve vztahu k tvrzené nepřiměřenosti pokuty ve výši 30 000 Kč namítala, že „může být likvidační“, a následně rozporovala závěry Ústavního soudu, že tomu tak zpravidla nebude, Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka netvrdila (v žalobě ani kasační stížnosti), že by v jejím konkrétním případě byla pokuta vzniklá *ex lege* likvidační či že by vůči ní měla „rdousící efekt“. Je zřejmé, že tato námitka je pouhou obecnou polemikou s názorem Ústavního soudu a nesměruje proti krácení konkrétních stěžovatelčiných práv.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[28] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 10. května 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu