



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně zpravodajky Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **Car Mania, s.r.o.**, IČO: 29048834, sídlem Plaská 622/3, Praha 5, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2018, č. j. 28973/18/5100-41454-711974, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2020, č. j. 3 Af 30/2018 - 35,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“), platební výměr ze dne 24. 3. 2017, č. j. 2265103/17/2005/53524/111222, kterým byla žalobkyni dle § 101h odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), uložena pokuta ve výši 10 000 Kč za opožděné podání kontrolního hlášení za období srpen 2016.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, namítala, že Ústavní soud shledal právní úpravu

kontrolních hlášení (konkrétně § 101d odst. 1 zákona o DPH) protiústavní, neboť dostatečně konkrétně neurčovala údaje, které jsou plátcí daně povinni v kontrolním hlášení poskytovat. Okruh požadovaných informací tak mohl být finanční správou nekontrolovatelně rozšiřován, což odporuje zásadě, dle které nesmí být nikdo nucen činit, co zákon neukládá. Včasné nepodání kontrolního hlášení proto nemohlo být sankcionováno uložením pokuty. Z pohledu žalobkyně nebylo významné, že účinky zrušení § 101d zákona o DPH byly odloženy ke dni 31. 12. 2017. Za protiústavní totiž pokládala ukládání pokut i po přijaté novele (účinné od 1. 1. 2018), která vytýkané nedostatky neodstranila a dostatečně konkrétně nevymezila údaje, které je plátce daně povinen sdělovat. Žalobkyně rovněž namítala, že při uložení pokuty nebyla zohledněna materiální stránka jednání a došlo též k porušení čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), neboť jí nebyla dána možnost se před uložením trestu bránit proti vznesenému „trestnímu obvinění“ a uplatnit právo na obhajobu. Za nepřiměřeně přísnou (v porovnání s významem porušené právní povinnosti) žalobkyně pokládala také výši uložené pokuty. Měla za to, že § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH je nutno vykládat tak, že správce daně může pokutu uložit až do výše 10 000 Kč, nikoli že jí musí vždy uložit v horní hranici této sazby.

[3] Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že Ústavní soud sice nálezem ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, zrušil § 101d odst. 1 zákona o DPH, učinil tak ovšem až s účinností ode dne 31. 12. 2017 s odůvodněním, že okamžitým zrušením by celá právní úprava kontrolního hlášení pozbyla smysl. Ačkoli tedy Ústavní soud shledal § 101d odst. 1 zákona o DPH protiústavním, ponechal jej v účinnosti a daňové subjekty se jím byly povinny řídit. Městský soud zároveň připomněl, že s účinností od 1. 1. 2018 došlo přijatou novelou zákona ke zpřesnění § 101d odst. 1 zákona o DPH, a tedy i k naplnění smyslu a účelu zrušovacího nálezu Ústavního soudu. Žalobkyně proto byla povinna v zákonem stanovené lhůtě kontrolní hlášení podat, a pokud tak k výzvě správce daně učinila až v náhradní lhůtě, vznikla jí dle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH povinnost uhradit pokutu. K namítanému nezohlednění materiální stránky jednání žalobkyně městský soud uvedl, že § 101h odst. 1 zákona o DPH nedává správním orgánům prostor pro správní uvážení, a to ani z hlediska posouzení odpovědnosti za správní delikt, ani z hlediska výše ukládané sankce, která je stanovena absolutní částkou, od níž se zákon o DPH neumožňuje odchýlit. Městský soud žalobkyni přisvědčil do té míry, že pokuta za opožděné podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě stanovené správcem daně má povahu trestní sankce ve smyslu čl. 6 Úmluvy. Doplnil však, že ačkoli se zásady trestního práva uplatní i ve správních řízeních o ukládání pokut, je třeba zohlednit specifika konkrétního správního řízení – v daném případě to, zda vůbec bylo kontrolní hlášení podáno, a bylo-li podáno opožděně, zda se tak stalo bez výzvy správce daně nebo až po jeho vyzvání. Městský soud dospěl k závěru, že z § 101h odst. 1 zákona o DPH vyplývá povinnost správce daně uložit pokutu bez ohledu na okolnosti, které včasné podání kontrolního hlášení žalobkyni znemožnily. Městský soud se neztotožnil ani s námitkami žalobkyně, že se před uložením pokuty nemohla bránit proti vznesenému „trestnímu obvinění“, čímž došlo k porušení jejího práva na obhajobu. V této souvislosti uvedl, že žalobkyně byla ve výzvě k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě poučena o následcích jeho pozdního podání a rovněž o tom, jakým způsobem má na uvedenou výzvu reagovat. Žalobkyni proto nebylo třeba opětovně vyrozumívát o tom, že jí bude pokuta uložena. V řízení jí rovněž nebyla upřena možnost uplatnit právo na obhajobu, neboť se proti platebnímu výměru mohla bránit odvoláním, což také učinila. Závěrem se městský soud zabýval také tím, zda v mezidobí nedošlo ke změně právní úpravy, která by byla pro žalobkyni příznivější. Z porovnání znění § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH, účinného v době spáchání přestupku a v době rozhodování soudu, však vyplynulo, že k žádné změně tohoto ustanovení zákona nedošlo.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž shodně jako v podané žalobě namítala nezákonnost vydaného platebního výměru, kterým jí byla uložena pokuta za opožděné podání kontrolního hlášení. V této souvislosti opětovně poukázala na skutečnost, že Ústavní soud shledal právní úpravu obsaženou v § 101d odst. 1 zákona o DPH (tvořící podstatu kontrolního hlášení) protiústavní, neboť dostatečně konkrétně neurčovala údaje, které jsou plátcí daně povinni poskytovat. Stěžovatelka setrvala na své argumentaci, že nestanovil-li zákon dostatečně konkrétně rozsah informací poskytovaných v kontrolním hlášení, nemohla být sankcionována za to, že tuto povinnost nerespektovala a kontrolní hlášení v zákonné lhůtě nepodala. Dodržování protiústavní právní úpravy nemůže být vynucováno ukládáním pokut. Na namítané protiústavnosti dle stěžovatelky nic nezměnila ani skutečnost, že účinky zrušení § 101d zákona o DPH byly odloženy ke dni 31. 12. 2017. Stěžovatelka připomněla, že Ústavní soud v návaznosti na východiska obsažená v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 24/10 a sp. zn. Pl. ÚS 32/15 zrušil s účinností k 1. 1. 2021 také § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (viz náleze ze dne 12. 11. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 19/17). Zároveň se domnívala, že smysl a účel zrušovacího nálezu Ústavního soudu nebyl naplněn zněním § 101d zákona o DPH ani po přijaté novele, neboť v něm nadále není obsaženo dostatečně konkrétní vymezení okruhu sdělovaných údajů; a na rozdíl od novely § 72 daňového řádu ani zákonné zmocnění Ministerstva financí k vydávání vyhlášek. Ukládání pokut na základě § 101d zákona o DPH je tak dle stěžovatelky navzdory přijaté novele nadále protiústavní, přijatou novelizací nebyl smysl a účel nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, naplněn. Napadený rozsudek městského soudu proto stěžovatelka pokládala za nezákonný pro rozpor s čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

[5] Stěžovatelka se neztotožnila ani s vypořádáním námitky týkající se (ne)naplnění materiální stránky deliktu a porušení základních principů trestání. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, zdůraznila, že pokuta za opožděné podání kontrolního hlášení je trestem, neboť má primárně sankční charakter za porušení právní povinnosti. Stěžovatelka připomněla, že jedná-li se o trestní obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy, je možné k uložení pokuty přistoupit toliko při současném dodržení záruk a zásad trestání plynoucích z Úmluvy a Listiny. Stěžovatelka namítala, že v předchozím řízení jí nebyla prokázána vina způsobem odpovídajícím principům správního trestání. Za prokázání viny nelze považovat pouhé formální naplnění znaků skutkové podstaty § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH, či dokonce skutečnost, že je stěžovatelka nerozporovala. Rovněž uložená pokuta je nepřiměřeně přísná v porovnání s významem porušené právní povinnosti. Bylo-li kontrolní hlášení podáno dodatečně, nemělo jeho opožděné podání žádnou společenskou škodlivost. Z obsahu správního spisu nadto jednoznačně vyplývá, že důvodem pro včasné nepodání kontrolního hlášení byla především špatná hospodářská situace stěžovatelky, o níž správce daně informovala a kterou se snažila neprodleně řešit. Dle stěžovatelky tak přístup žalovaného i městského soudu odporuje zásadám spravedlivého procesu, jakož i zásadě subsidiarity trestní represe a individualizace uložené sankce, což v daném případě mělo za následek vydání nezákonného rozsudku městského soudu.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomněl, že § 101d zákona o DPH (ve znění účinném do 31. 12. 2017) ukládal plátcí daně povinnost uvádět v kontrolním hlášení předepsané údaje potřebné pro správu daně, které byly Ministerstvem financí blíže konkretizovány v elektronickém formuláři kontrolního hlášení. V nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, nicméně Ústavní soud dospěl k závěru, že okruh údajů, které je plátce daně dle § 101d odst. 1 zákona o DPH povinen uvádět v kontrolním hlášení, musí být vymezen zákonem. Z důvodu protiústavnosti proto § 101d odst. 1 zákona o DPH zrušil, a to s účinností ke dni 31. 12. 2017.

Dle žalovaného si lze jen těžko představit situaci, že by odložením účinnosti zrušení § 101d odst. 1 zákona o DPH Ústavní soud zamýšlel nastolit situaci, že by toto ustanovení sice formálně bylo začleněno do zákona o DPH, avšak plátcí daně by podle něho nebyli povinni postupovat. Tím by dle žalovaného nebyl naplněn důvod odložení účinnosti zrušení posuzovaného ustanovení zákona, jímž bylo zachování fungování institutu kontrolního hlášení, který Ústavní soud sám o sobě protiústavním neshledal. Žalovaný byl proto přesvědčen, že stěžovatelka byla povinna kontrolní hlášení podat, a pokud tak učinila až v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně, byla povinna nést s tím spojené důsledky v podobě vzniku zákonné povinnosti uhradit pokutu. K naplnění smyslu a účelu nálezu Ústavního soudu došlo dle žalovaného novelou zákona o DPH (provedenou zákonem č. 371/2017 Sb.), již byl s účinností od 1. 1. 2018 změněn § 101d odst. 1 zákona o DPH tak, že již obsahuje konkrétní údaje, které je plátce daně povinen v kontrolním hlášení uvádět.

[7] Pokud stěžovatelka namítala, že jí vina nebyla prokázána způsobem odpovídajícím principům správního trestání, žalovaný se naopak domníval, že došlo k naplnění zákonných podmínek pro vznik povinnosti stěžovatelky pokutu uhradit, které nadto stěžovatelka nerozporovala. K namítané nepřiměřenosti pokuty žalovaný připomněl, že povinnost uhradit pokutu dle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH vzniká přímo ze zákona a její výše je stanovena absolutní částkou. Správce daně tedy nedisponuje diskrečním oprávněním, které by mu umožňovalo zohlednit okolnosti vedoucí k opožděnému podání kontrolního hlášení. V posuzované věci tak dle názoru žalovaného nedošlo ke stěžovatelkou namítanému porušení čl. 6 Úmluvy, ani k rozporu napadeného rozsudku s čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3 a 4 Listiny.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[9] S účinností od 1. 1. 2016 vznikla všem plátcům daně zákonná povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení. Povinnost podat kontrolní hlášení upravuje § 101c zákona o DPH, dle jehož odst. 1 (účinného do 30. 6. 2017) *plátce je povinen podat kontrolní hlášení, pokud*

a) uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění,

b) přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění,

(...)

[10] Podle § 101d odst. 1 zákona o DPH, 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 zákona o DPH s ohledem na derogační nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, 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.

[11] Podle § 101h odst. 1 téhož zákona platí, že *pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši*

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

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

pokračování

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.

[12] Podle § 101e odst. 1 zákona o DPH *plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.*

[13] V kasační stížnosti stěžovatelka městskému soudu vytýkala nesprávné právní posouzení věci. Domnívala se, že jí pokuta za opožděně podané kontrolní hlášení neměla být uložena, neboť právní úprava tvořící podstatu kontrolního hlášení (konkrétně § 101d odst. 1 zákona o DPH) byla Ústavním soudem shledána protiústavní. V této souvislosti stěžovatelka nepokládala za rozhodné, že Ústavní soud v derogačním nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, odložil účinnost zrušení § 101d odst. 1 zákona o DPH až ke dni 31. 12. 2017. Namítala, že ačkoli kontrolní hlášení v zákonné lhůtě nepodala (a učinila tak až v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně), nemohla být sankcionována, neboť dodržování protiústavní právní úpravy nemůže být vynucováno ukládáním pokut.

[14] K uvedeným stěžovatelčiným námitkám Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že vzhledem k tomu, že se v projednávané věci jednalo o kontrolní hlášení za srpen 2016, s odkazem na výše citovaný § 101e odst. 1 zákona o DPH stěžovatelce marně uplynula lhůta pro jeho podání dne 26. 9. 2016. Z obsahu správního spisu dále plyne, že správce daně dne 10. 10. 2016 doručil stěžovatelce výzvu ze dne 7. 10. 2016, č. j. 7312652/16/2005-52521-109481, v níž jí stanovil náhradní lhůtu pro podání kontrolního hlášení v délce 5 dnů od doručení výzvy. Stěžovatelka následujícího dne 11. 10. 2016 kontrolní hlášení podala. Je tedy zřejmé, že k porušení povinnosti stěžovatelky podat kontrolní hlášení v zákonem stanovené lhůtě (včetně vzniku povinnosti zaplatit pokutu za opožděně podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě) došlo za účinnosti § 101d odst. 1 zákona o DPH (ve znění do 31. 12. 2017), tj. před nastoupením účinků derogačního nálezu Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, který k datu 31. 12. 2017 ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH zrušil.

[15] Nejvyšší správní soud však (na rozdíl od stěžovatelky) nemá žádné pochybnosti o tom, že povinnost plátců DPH podávat kontrolní hlášení zůstala i přes vyslovenou protiústavnost § 101d odst. 1 zákona o DPH zachována a že se na povinnosti podávat kontrolní hlášení nic nezměnilo. V posuzované věci je klíčové, že stěžovatelka mohla při vyhotovování kontrolního hlášení vycházet z minimálního rozsahu údajů plynoucích z § 101c odst. 1 zákona o DPH, dle kterého platilo, že plátce daně je povinen podat kontrolní hlášení, pokud uskutečnil zdanitelné plnění v tuzemsku (nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění) nebo přijal zdanitelné plnění v tuzemsku (nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění). To byl také případ stěžovatelky, u níž správce daně ve výzvě ze dne 7. 10. 2016, č. j. 7312652/16/2005-52521-109481, uvedl, že v rámci porovnání údajů o dodavatelsko-odběratelských transakcích vykázaných v kontrolních hlášeních jiných plátců daně za uvedené období (v oddílu B.2. kontrolního hlášení) zaznamenal údaje o přijatých zdanitelných plněních od stěžovatelky, které ve výzvě podrobně identifikoval, a to uvedením DIČ odběratele, evidenčním číslem daňového dokladu, datem povinnosti přiznat daň a vyčíslením základu daně a výše daně u odběratele. Nejednalo se tedy o údaje, které by byly požadovány nad rámec nezbytný pro správu daní a jejichž poskytnutí by bylo možné hodnotit jako neoprávněný požadavek, jemuž by plátce daně odmítal vyhovět. Stěžovatelka zároveň byla ve výzvě poučena, že je-li přesvědčena o tom, že jí nevznikla povinnost podat kontrolní hlášení dle § 101c zákona o DPH, lze výzvě vyhovět podáním i tzv. „nulového kontrolního hlášení“, a to prostřednictvím

volby „*Rychlá odpověď na výzvu: Nemám povinnost podat kontrolní hlášení*“. Povinnost podat kontrolní hlášení v elementárním rozsahu plynoucím z tehdy účinného znění § 101c odst. 1 zákona o DPH tedy 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.

[16] Odhlížet v této souvislosti nelze ani od skutečnosti, že Ústavní soud sice nálezem ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, s účinností k 31. 12. 2017 zrušil § 101d odst. 1 a § 101g zákona o DPH, zároveň však zkoumal, 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 zákona o DPH, přičemž jedním z těchto případů bylo právě ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH, samotný institut kontrolního hlášení Ústavní soud shledal způsobilým 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 zákona o 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.

[17] Také vlastní podoba formuláře kontrolního hlášení z hlediska v něm požadovaných údajů v testu proporcionality obstála (body 62 až 67 odůvodnění nálezu) a Ústavní soud následně v bodě 71 odůvodnění nálezu výslovně uvedl, že účinky zrušení § 101d odst. 1 zákona o DPH 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 zřejmé, 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. Se stěžovatelkou proto nelze souhlasit v tom, že by odložení účinnosti zrušení § 101d odst. 1 zákona o DPH bylo v dané věci bez významu.

[18] Relevanci naopak nemá stěžovatelčina námitka, že zákonodárce nálezu Ústavního soudu a v něm vyslovené požadavky nereflektoval a že je § 101d odst. 1 zákona o DPH protiústavní i nadále - po novelizaci provedené s účinností od 1. 1. 2018 zákonem č. 371/2017 Sb. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že byla-li na nyní projednávanou věc aplikována právní úprava ve znění účinném do 31. 12. 2017, je nadbytečné zabývat se otázkou, zda zákonodárce provedenou novelizací § 101d odst. 1 zákona o DPH (účinnou od 1. 1. 2018) požadavky Ústavního soudu vyslovené v derogačním nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, naplnil či nikoli. Hodnocení nové právní úpravy (účinné od 1. 1. 2018) má význam toliko z hlediska

pokračování

posuzování případné příznivější právní úpravy, a to s odkazem na závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46, č. 3528/2017 Sb. NSS, dle kterých „*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, že zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přiblídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest se ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější*“. Z důvodů uvedených výše se však na závěru, že se stěžovatelka dopustila vytýkaného deliktního jednání, podala-li za období měsíce října 2016 kontrolní hlášení až v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně, provedenou novelizací § 101d odst. 1 zákona o DPH (účinnou od 1. 1. 2018) nic nezměnilo. Pokud pak stěžovatelka v kasační stížnosti argumentovala, že Ústavní soud obdobně pro protiústavnost zrušil také § 72 odst. 1 daňového řádu (a v této souvislosti taktéž poukazovala na způsob jeho novelizace), Nejvyšší správní soud i v tomto případě (ve shodě s vyjádřením žalovaného) konstatuje, že vzhledem k tomu, že § 72 odst. 1 daňového řádu nebyl v souzené věci aplikován, nebyl důvod se jím a jeho novelizací vůbec zabývat.

[19] Jako nedůvodnou Nejvyšší správní soud hodnotí také stěžovatelčinu polemiku stran právní konstrukce, již 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. přihlížení 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. přihlížet 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 uložení 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).

[20] Městský soud nerozporoval ani stěžovatelčino tvrzení, že pokuta za podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě stanovené správcem daně má povahu trestní sankce ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Správně však připomněl, že ačkoli se zásady trestního řízení obecně uplatní i ve správních řízeních o ukládání pokut, je třeba vždy zohledňovat specifika konkrétního řízení. Při ukládání pokuty dle § 101h odst. 1 zákona o DPH je předmětem přezkumu, zda došlo k naplnění předpokladů, s nimiž zákon vznik povinnosti uhradit pokutu spojuje, zda skutková podstata byla objektivně naplněna. V tomto konkrétním případě tedy toho, zda stěžovatelka kontrolní hlášení ve lhůtě stanovené § 101e zákona o DPH podala či nikoli; a nepodala-li je, zda ji správce daně vyzval, aby kontrolní hlášení podala v náhradní lhůtě 5 dnů ode dne oznámení

výzvy; a zda k jeho podání došlo v této náhradní lhůtě. Otázka naplnění podmínek § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH pro uložení pokuty nebyla v souzené věci mezi účastníky řízení sporná. Stěžovatelka se nicméně domnívala, že jí vina nebyla prokázána způsobem odpovídajícím principům správního trestání a že se proti vznesenému „trestnímu obvinění“ nemohla bránit, čímž došlo k porušení jejího práva na obhajobu.

[21] Ve spojitosti s těmito námitkami Nejvyšší správní soud opětovně připomíná, že namísto prokazování viny daňové orgány v případě ukládání pokut dle § 101h odst. 1 zákona o DPH prokazují naplnění předpokladů, s nimiž zákon spojuje vznik povinnosti uhradit pokutu. Jsou-li tyto zákonné předpoklady naplněny, vzniká pokuta *ex lege* a platební výměr vydaný správcem daně má povahu deklaratorního rozhodnutí, jímž se plátcí daně „pouze“ oznamuje povinnost pokutu (vzniklou ze zákona) uhradit. V daném případě bylo objektivně naplnění veškerých podmínek nezbytných pro vznik povinnosti uhradit pokutu prokázáno. Městský soud také správně upozornil, že ve vydané výzvě (ze dne 7. 10. 2016, č. j. 7312652/16/2005-52521-109481) byla stěžovatelka poučena o následcích pozdního podání kontrolního hlášení a rovněž o způsobu, jakým má na vydanou výzvu reagovat. Nebylo tedy třeba ji dopředu vyrozumívát o tom, že jí bude pokuta, která vzniká *ex lege*, uložena. Stěžovatelce taktéž v řízení nebylo upřeno právo na „obhajobu“, neboť se proti vydanému platebnímu výměru mohla bránit odvoláním, což také učinila.

[22] Nejvyšší správní soud tak na základě všech výše uvedených skutečností uzavírá, že pokud stěžovatelka nesplnila povinnost podat kontrolní hlášení v zákonem stanovené lhůtě a kontrolní hlášení podala až v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě správce daně, byla povinna nést s tím spojené negativní důsledky v podobě vzniku zákonné povinnosti uhradit pokutu dle § 101 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. V předchozím řízení nedošlo k namítanému porušení čl. 6 Úmluvy, ani obecných principů trestání, a napadený rozsudek městského soudu nebyl vydán v rozporu s čl. 2 odst. 4 Ústavy, ani s čl. 2 odst. 3 a 4 Listiny.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel (žalobce) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 16. prosince 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu