



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **L. R.**, zastoupena Mgr. Marcelem Labounkem, advokátem, se sídlem Meziříčská 774, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 11. 2019, č. j. 62 Af 75/2017 – 46,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Marcela Labounka.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Průběh dosavadního řízení**

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 7. 2017, č. j. 38399-2/2017-90000-304.4, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr ze dne 10. 5. 2017, č. j. 28554/2017-640000-32.2, kterým Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) stanovil žalobkyni podle § 247a odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), pokutu ve výši 42 000 Kč za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. Pochybení žalobkyně spočívalo v tom, že podala v rozporu s § 72 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, řádné daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za jednotlivá zdaňovací období února až listopadu 2015 a dubna 2016 až února 2017 fyzicky v listinné podobě na podatelně správce daně, ačkoliv měla povinnost zmíněná podání učinit elektronicky, neboť měla zpřístupněnu datovou schránku. Žalovaný zejména konstatoval, že není povinností správce daně zjišťovat, zda mají daňové subjekty zřízenou datovou schránku. Zdůraznil, že

není v zájmu správce daně, aby prodlužoval pochybení žalobkyně, neboť zpracování listinného podání pro něj představuje větší zátěž. Skutečnost, že správce daně v průběhu řízení o přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za výše uvedená zdaňovací období nezjistil, že má žalobkyně zřízenou datovou schránku, nelze považovat za porušení zásady postupu bez zbytečných průtahů, ani porušení zásady hospodárnosti daňového řízení. Výši pokuty nemohl ovlivnit ani žalovaný, ani správce daně, neboť ji stanovil přímo daňový řád, správce daně tedy nemohl než rozhodnout o uložení pokuty za každé nesprávně učiněné podání.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 7. 11. 2019, č. j. 62 Af 75/2017 – 46, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud konstatoval, že uložení pokuty bylo v posuzovaném případě na místě, neboť žalobkyni nepochybně tížila povinnost dle § 72 odst. 4 daňového řádu. Dospěl však k závěru, že správce daně postupoval v rozporu s principem dobré správy, neboť zahájil s žalobkyní správní řízení, resp. vydal platební výměr až po více než dvou letech poté, co žalobkyně učinila první podání v rozporu s § 72 odst. 4 daňového řádu. Byť žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že to, že žalobkyně má zřízenou datovou schránku, zjistil správce daně náhodně až dne 2. 5. 2017, je zjevné, že daňové orgány měly možnost uvedenou skutečnost zjistit dříve. Poukazuje-li žalovaný na zvýšenou administrativní náročnost zpracování listinného podání, měl by tím spíše zjišťovat existenci datové schránky daňového subjektu.

[3] Pokuta dle § 247a odst. 2 daňového řádu podle soudu představovala sankci za veřejnoprávní delikt, jednalo se tedy o správní trestání, byť tato sankce vznikala přímo ze zákona ve výši 2000 Kč bez možnosti správního uvážení správce daně ohledně ukládané pokuty. V této souvislosti krajský soud poukázal na to, že se již skutkově i právně totožnou věcí zabýval jiný senát téhož soudu v rozsudku ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 71/2017 – 34. Senát rozhodující o nyní posuzované věci se však s tam vyslovenými závěry neztotožnil, neboť dle jeho názoru platí pouze v případě pokuty uložené za jeden správní delikt. V nynější věci však žalobkyně brojí proti postupu, kdy došlo ke stanovení výše pokuty tak, že správce daně zákonem stanovenou výši pokuty vynásobil počtem chybně podaných přiznání. Uložená pokuta tak měla namísto výchovné a preventivní úlohy převážně represivní až likvidační charakter. Krajský soud dospěl k závěru, že jednání, za které byla žalobkyni uložena pokuta, představovalo jediný pokračující správní delikt, přičemž podání jednotlivých formálně vadných daňových přiznání lze považovat za jednotlivé „dílčí útoky“, jež pojí zjevná věcná a časová souvislost. Správce daně byl tedy povinen uložit žalobkyni pokutu ve výši 2000 Kč, a nikoli ve výši 42 000 Kč. Krajský soud tedy uzavřel, že s žalovaným nelze souhlasit v tom, že správce daně v posuzované věci „nemohl ovlivnit“ výši pokuty. Správce daně byl naopak povinen aplikovat zásady správního trestání, které ve vztahu k posuzované věci plynou nejen z trestního práva, ale nově již i z kodifikace správního trestání v zákoně č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o odpovědnosti za přestupky“). Konkrétně měl postupovat analogicky podle § 7 zákona o odpovědnosti za přestupky.

## II.

### Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

pokračování

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá, že způsob, jakým krajský soud o věci rozhodl, neodpovídá skutkovým závěrům, k nimž soud dospěl. Krajský soud jasně uvedl, že není pochyb o tom, že žalobkyni tížila povinnost dle § 72 odst. 4 daňového řádu, a uložení pokuty tedy bylo na místě, přesto však žalobou napadené rozhodnutí zrušil. Stěžovatel má za to, že si krajský soud byl vědom zcela jednoznačného znění § 247a odst. 2 daňového řádu, který správci daně nedával možnost jakéhokoli správního uvážení ohledně uložení pokuty ani její výše, uložení pokuty však považoval s ohledem na okolnosti případu za příliš tvrdé, proto hledal způsob, jak tuto tvrdost zmírnit za použití analogie s jinými právními předpisy, což však nebylo na místě, neboť dané zákonné ustanovení je formulováno jednoznačně a neponechává tedy prostor pro uplatnění analogie.

[5] Stěžovatel trvá na tom, že ačkoliv správce daně teoreticky mohl zjistit, že žalobkyně má zřízenou datovou schránku, dříve, nebyl povinen tuto skutečnost prověřovat. Dále uvádí, že § 247a odst. 5 daňového řádu přímo počítá s tím, že porušení daňového řádu konkrétním podáním a vznik pokuty může být správcem daně zjištěn až dodatečně, předpis pokuty platebním výměrem lze proto realizovat v prekluzivní lhůtě 3 let od porušení povinnosti. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož byla pokuta dle § 247a odst. 2 daňového řádu sankcí za veřejnoprávní delikt, tedy že se jednalo o správní trestání, a měly se tedy na ni uplatnit zásady správního trestání plynoucí z trestního práva a zákona o odpovědnosti za přestupky. Dle stěžovatele se jedná o delikt *sui generis*, jehož úprava se zcela řídí daňovým řádem a pro analogické použití trestního práva či zákona o odpovědnosti za přestupky zde není prostor. Uvedené ustanovení se vztahuje ke každému jednotlivému podání uplatněnému chybným způsobem, přičemž povinnost zaplatit pokutu v pevně stanovené výši vzniká přímo ze zákona učiněním takového podání; rozhodnutí správce daně je pouze deklaratorní povahy.

[6] Dle stěžovatele je zmiňovaná pokuta po materiální stránce především poplatkem spojeným se zvýšenou administrativní zátěží správce daně při vyřizování konkrétního jednotlivého podání učiněného jinak než v zákonem preferované elektronické formě, jednotlivá porušení uvedené zákonné povinnosti tedy nelze považovat za dílčí útoky jednoho pokračujícího správního deliktu. Správnost závěru, podle něhož se jednalo o pokračující správní delikt, je dle stěžovatele vyloučena rovněž z toho důvodu, že pro naplnění jednotného záměru, který je jedním ze základních znaků pokračujícího deliktu, je zapotřebí úmyslného zavinění, § 247a odst. 2 daňového řádu však se subjektivní stránkou vůbec nepočítá. Dále stěžovatel namítá, že krajský soud odkazuje na dřívější rozsudek vydaný jiným senátem téhož soudu, který však v obdobné věci rozhodl naprosto odlišně. Krajský soud tedy pochybil, když rozhodl v obdobné věci odlišně, aniž by svůj postup řádně odůvodnil. Napadený rozsudek je tedy pro stěžovatele překvapivý a odporuje zásadě legitimního očekávání. Stěžovatel se naopak ztotožnil se závěry již zmiňovaného rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 71/2017 – 34.

[7] Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry prezentovanými v napadeném rozsudku, které stručně shrnula. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 71/2017 – 34, za nesprávný, a proto proti němu podala kasační stížnost.

## III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[9] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud především připomíná, že krajský soud vydal napadený rozsudek za situace, kdy si byl vědom toho, že jiný senát téhož soudu opakovaně zmiňovaným rozsudkem ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 71/2017 – 34, již dříve zamítl žalobu manžela žalobkyně podanou ve skutkově i právně obdobné věci; manželovi žalobkyně byla rovněž uložena pokuta ve výši 42 000 Kč za podání daňových přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v rozporu s § 72 odst. 4 daňového řádu. Jedinou odlišností obou případů bylo, že se zcela nepřekrývají zdaňovací období, v souvislosti s nimiž se každý z manželů daného jednání dopustil (v případě manžela žalobkyně se jednalo o zdaňovací období dubna až listopadu 2015 a února 2016 až února 2017). Krajský soud (resp. jeho senát, který rozhodoval o nyní posuzované věci) se se závěry prezentovanými v uvedeném rozsudku neztotožnil, přičemž konstatoval, že závěr předchozího rozsudku o tom, že žalobci v uvedené věci (manželovi nynější žalobkyně) vznikla „*pokuta ve výši 2000 Kč ze zákona již samotným nesplněním povinnosti nepeněžité povahy ve smyslu § 247a odst. 2 daňového řádu, tedy každým jednotlivým učiněním úkonu žalobcem vůči správci daně v listinné podobě místo úkonu v podobě elektronické*“, a že „*[v] případech, kdy správce daně toliko deklaruje výši vzniklé pokuty, a kde tudíž vůbec nefiguruje možnost správního uvážení, je [...] bezpředmětné zabývat se přiměřeností pokuty, neboť její výši stanovuje zákonodárce, nikoliv správce daně*“, platí toliko v případě pokuty ukládané za jeden správní delikt, což však není případ žalobkyně. Následně krajský soud podrobně odůvodnil, proč má za to, že mělo být jednání žalobkyně posouzeno jako jeden pokračující správní delikt, a tedy potrestáno pokutou ve výši 2000 Kč, nikoliv 42 000 Kč.

[11] S ohledem na uvedené nelze dát stěžovateli zapravdu, namítá-li vnitřní rozpornost napadeného rozsudku spočívající v tom, že krajský soud konstatoval, že uložení pokuty za nesplnění povinnosti stanovené § 72 odst. 4 daňového řádu bylo zcela na místě, přesto však rozhodnutí žalovaného zrušil. Důvodem zrušení napadeného rozhodnutí byla skutečnost, že dle krajského soudu se sice žalobkyně daného deliktu nepochybně dopustila, jednalo se však o jediný pokračující správní delikt zahrnující 21 dílčích útoků v podobě podání jednotlivých daňových přiznání v rozporu s požadavkem § 72 odst. 4 daňového řádu, nikoliv o 21 samostatných deliktů spáchaných ve vícečinném stejnorodém souběhu, žalobkyni tak měla být uložena

pokračování

pokuta ve výši 2000 Kč, nikoliv 42 000 Kč. Rozsudek krajského soudu tedy nelze v daném ohledu považovat za vnitřně rozporný.

[12] Obdobně nelze přisvědčit námitce, podle níž krajský soud pochybil, když se bez řádného odůvodnění odchýlil od závěrů, které přijal v rozsudku ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 71/2017 – 34. Otázkou povinnosti soudů rozhodovat o obdobných věcech obdobně se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval např. v rozsudku ze dne 3. 6. 2020, č. j. 1 As 70/2019 – 22 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), v němž výstižně shrnul dosavadní relevantní judikaturu k této otázce, včetně právního názoru Ústavního soudu. Přitom zdůraznil, že rozdílné rozhodování různých senátů či samosoudců krajských soudů v obdobných věcech je nežádoucí, děje-li se nereflexivně, tj. pokud se senát či samosoudce krajského soudu, který rozhoduje později, argumentačně nevypořádá s dříve vysloveným právním názorem jiného senátu nebo samosoudce, třebaže je mu takový názor znám či mu být znám měl a mohl. Ani případné nesplnění této povinnosti ze strany krajského soudu však nemusí vést vždy bez dalšího ke zrušení jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v takových případech váží rovněž efektivitu soudního přezkumu. Pokud například krajský soud pochybil ve své starší judikatuře, nemůže to mít za následek, že je svým pochybením vázán i v dalších případech. K tomu, aby nezohlednění prejudikatury bylo důvodem ke zrušení přezkoumávaného rozhodnutí krajského soudu, tedy zásadně musí přistoupit i jeho věcná nesprávnost. V nyní posuzovaném případě však krajský soud zcela přezkoumatelně odůvodnil, proč se odchýlil od dříve přijatých závěrů. Měl za to, že senát, který rozhodoval o žalobě manžela žalobkyně, pochybil, když podání jednotlivých daňových přiznání v rozporu s § 72 odst. 4 daňového řádu posoudil jako samostatné delikty, nikoliv jako dílčí útoky společně utvářející jediný pokračující správní delikt; i tento závěr je přitom v napadeném rozsudku řádně odůvodněn, přičemž se navíc ukázal jako správný (viz níže).

[13] Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozorňuje, že rozsudkem ze dne 8. 4. 2020, č. j. 4 Afs 330/2019 – 39, rozhodl o kasační stížnosti, jejímž prostřednictvím napadl manžel žalobkyně již zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 71/2017 – 34, a to tak, že rozsudek krajského soudu i napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění daného rozsudku Nejvyšší správní soud zejména uvedl:

*„V projednávané věci nejsou pochybnosti o tom, že žalobce měl učinit svá podání v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu prostřednictvím datové schránky, kterou si sám dobrovolně zřídil. Uložení sankce za nesplnění této povinnosti bylo proto zcela nepochybně na místě. Současně jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že nedodržení formy podání nemohlo mít za následek to, že by se jimi celní orgány vůbec nezabývaly. K takové situaci ostatně v projednávaném případě nedošlo, a argumentace stěžovatele § 74 odst. 4 daňového řádu tak byla v daném ohledu mimoběžná.*

*Jakkoliv Nejvyšší správní soud soublasí se závěrem celních orgánů, že stěžovatel porušil povinnost učinit svá podání elektronicky prostřednictvím datové schránky, nemá současně za to, že bylo možné mu uložit pokutu ve výši 2000 Kč za každé jednotlivé vadně učiněné podání.*

*Podle Nejvyššího správního soudu je nutné přiblížnout k tomu, že pokuta uložená podle § 247a odst. 2 daňového řádu představuje sankci za správní delikt. Při jejím ukládání je proto nezbytné aplikovat zásady správního trestání plynoucí z trestního práva (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135, č. 1338/2007 Sb. NSS) a současně přiblížit k úpravě obsažené v zákoně č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „přestupkový zákon“). Přestože v daném případě vznikla stěžovateli povinnost uhradit pokutu přímo ze zákona bez uplatnění správního uvážení celních orgánů, nelze učinit závěr, že měla být uložena pokuta za každé jednotlivé dílčí porušení daňového řádu.*

*Nejvyšší správní soud považuje za klíčové, že stěžovatel zjevně z neznalosti svých zákonných povinností od dubna 2015 do února 2017 podával daňová přiznání v písemné podobě periodicky každý měsíc, respektive s nepatrnou přetržkou v prosinci 2015 a lednu 2016. Podle Nejvyššího správního soudu se tak v projednávaném případě jednalo o pokračující správní delikt s tím, že je namístě pohlížet na jednání stěžovatele jako na dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňující skutkovou podstatu stejného správního deliktu a spojené stejným způsobem provedení ve zjevné věcné a časové souvislosti (§ 7 přestupkového zákona). Nejvyšší správní soud má proto za to, že se stěžovatel dopustil pokračujícího správního deliktu, a proto mu celní orgány nebyly oprávněny uložit pokutu ve výši 42 000 Kč (tj. 21x 2000 Kč za každé jednotlivé vadně učiněné podání). Je současně nerozhodné, jaké okolnosti stěžovatele vedly k časové přetržce v uskutečňování podání v listinné podobě (prosinec 2015 a leden 2016), neboť takto krátká přestávka v protiprávním jednání nikterak nenarušila časovou souvislost těchto dílčích útoků.*

*Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že skutečně není povinností celních orgánů u každého jednotlivého subjektu ověřovat, zda má zřízenou datovou schránku či nikoliv. Povinnost datovou schránku užívat plyne daňovým subjektům, mají-li ji zřízenou, přímo ze zákona, a jsou proto povinni ji v předpokládaném rozsahu využívat. Pokud takto nečiní, je namístě uložení příslušné sankce. Platí však, že pokud nakonec celní orgány samy zjistily, že stěžovatel má zřízenou datovou schránku a v rozporu se zákonem ji nevyužívá, nelze připustit, aby tento časový úsek mezi prvním vadným podáním a zjištěním celních orgánů šel k tíži stěžovatele. Jestliže celní úřad nakonec sám zjistil, že stěžovatel datovou schránku zřízenou má, mohl toto zjištění učinit nepochybně mnohem dříve, a nikoliv až po téměř dvou letech od prvního vadného podání. Nastíněnými závěry Nejvyšší správní soud přitom nijak nezpochybňuje význam elektronických podání pro efektivní správu daní. Tento zájem však nemůže vést k tomu, aby celní orgány mohly ignorovat principy platné pro oblast správního trestání a ukládat nepřiměřeně vysoké sankce evidentně neodpovídající závažnosti protiprávního jednání daňových subjektů.“ (pozn.: zdůraznění doplněno v nynější věci)*

[14] Nejvyšší správní soud v nyní posuzovaném případě neshledal důvody odchýlit se od citovaných závěrů, které ve své podstatě korespondují se závěry, jež krajský soud přijal v nyní přezkoumávaném rozsudku. Nejvyšší správní soud sice na rozdíl od krajského soudu v citovaném rozsudku konstatoval, že správce daně není povinen ověřovat, zda má daňový subjekt zřízenou datovou schránku, či nikoliv. Podstatné však je, že ob stojí klíčový závěr napadeného rozsudku, podle něhož je na podání jednotlivých daňových přiznání v rozporu s § 72 odst. 4 daňového řádu, která byla učiněna do doby, kdy správce daně zjistil, že daňový subjekt měl zřízenou datovou schránku (resp. kdy mu uložil povinnost zaplatit pokutu dle § 247a odst. 2 a 3 daňového řádu), zapotřebí nahlížet

pokračování

jako na dílčí útoky utvářející jediný pokračující správní delikt. O dva měsíce delší „přetržka“ mezi jednotlivými útoky v nyní posuzovaném případě oproti citované věci není natolik podstatnou odlišností, aby bylo možné vyloučit, že v nynější věci jednotlivá chybně podaná daňová přiznání tvoří jediný pokračující delikt.

[15] Jednoznačné znění § 247a odst. 2 a 3 daňového řádu, které nepřipouštělo správní uvážení ohledně uložení dané pokuty či její výše, ani skutečnost, že povinnost zaplatit danou pokutu vznikala ex lege, nic nezměnilo na tom, že se jednalo o sankci za porušení procesní povinnosti daňového subjektu, tedy o pořádkovou pokutu za pořádkový správní delikt (byť s určitými specifickými rysy), který je jedním z typů správních deliktů v nejširším slova smyslu a který tedy lze zařadit do oblasti správního trestání. Bylo tudíž zapotřebí na něj v souladu s již zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 – 135, uplatnit zásady správního trestání plynoucí z trestního zákoníku a nově i za zákona o odpovědnosti za přestupky. Je pravdou, že tento zákon nedopadal na posuzovanou věc přímo, byť nikoli proto, že nabyl účinnosti až dne 1. 7. 2017, tedy po spáchání posuzovaného deliktu, neboť v souladu s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod by již žalovaný byl povinen tuto pozdější právní úpravu, která by byla pro žalobkyni z hlediska výše ukládaného trestu příznivější, použít, nicméně posuzovaný delikt nebylo možné považovat za „přestupek“ ve smyslu § 5 zákona o přestupcích již proto, že tak nebyl daňovým řádem označen. Nicméně Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by posuzovaná právní úprava nevykazovala mezeru, kterou by bylo třeba překlenout použitím analogie. Je totiž zřejmé, že mechanické použití tehdejšího doslovného znění § 247a odst. 2 a 3 daňového řádu v podobě stanovení pokuty ve výši 2000 Kč za každé jednotlivé chybně učiněné podání by vedlo v případech, jako je věc žalobkyně či jejího manžela, ke zcela zjevně nepřiměřené a mnohdy i likvidační celkové výši pokuty [což byl zjevně i důvod, proč zákonodárce nahradil s účinností od 1. 1. 2021 posuzovaná ustanovení daňového řádu novou právní úpravou, která již těmto excesům brání – srov. § 72 odst. 6, § 74 odst. 1 písm. c) a § 247a odst. 2 daňového řádu, v nyní účinném znění]. Použití analogie iuris (principů správního trestání) či analogie legis (§ 7 zákona o odpovědnosti za přestupky, jenž obsahuje definici pokračujícího přestupku) ve prospěch pachatele deliktu tedy bylo v těchto případech nejen přípustné, ale i nezbytné z hlediska ústavně konformního výkladu a aplikace daných ustanovení daňového řádu.

[16] Byť se tyto závěry skutečně mohou zdát v rozporu s doslovným výkladem § 247a odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, podle něhož „[d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 2000 Kč, pokud učinil podání podle § 72 odst. 1 jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky“, je třeba upřednostnit právě popisovaný ústavně konformní výklad, podle něhož nelze v případě stejných podání učiněných tak jako v posuzované věci v zásadě v souvislé časové řadě vztahovat vznik povinnosti uhradit pokutu ke každému takto (chybně) učiněnému podání, ale je třeba na všechna tato podání pohlížet jako na jediné porušení dané povinnosti, byť spáchané dílčími útoky, tedy jako na jediný pokračující pořádkový delikt. Tento výklad tudíž nevychází z toho, že by snad správce daně měl ve vztahu k předepsání pokuty nebo její výši uplatnit správní uvážení, jak namítá stěžovatel, ale právě z toho, že se jednalo o pokračující delikt.

[17] Nelze přisvědčit ani názoru stěžovatele, podle něhož je daná pokuta fakticky spíše poplatkem za zvýšenou administrativní zátěž spojenou s vyřízením podání učiněným jinou než zákonem preferovanou formou, a to již s ohledem na systematické zařazení daného ustanovení do části čtvrté daňového řádu, která upravuje následky porušení povinnosti při správě daní, jednalo se tedy zjevně o sankční ustanovení, jehož cílem bylo především potrestat porušitele procesní povinnosti a působit na něj výchovně s ohledem na budoucí plnění těchto jeho povinností [srov. rovněž MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M., E. *Daňový řád. Komentář*. 2. aktual. a dopl. vyd. Praha: Leges, 2015, komentář k § 247a (dostupný v ASPI)].

[18] Skutečnost, že § 247a odst. 5 daňového řádu upravuje tříletou lhůtu pro vydání platebního výměru ohledně povinnosti platit pokutu, a zákon tedy počítá s tím, že porušení povinnosti stanovené tímto předpisem může být správcem daně zjištěno až dodatečně, není pro posuzovanou věc relevantní. Správní delikt (v nejširším slova smyslu) je již z povahy věci obvykle odhalen až s delším či kratším časovým odstupem po jeho spáchání, nejen daňový řád, ale i další předpisy (včetně samotného zákona o přestupcích) tedy logicky upravují propadné lhůty pro projednání a potrestání správních deliktů. To však nijak nevyklučuje uplatnění principů týkajících se trestání deliktů spáchaných v souběhu, jakož i deliktů pokračujících, trvajících či hromadných.

[19] Stěžovatel rovněž namítal, že se v posuzovaném případě nemohlo jednat o pokračující delikt, neboť o tom lze uvažovat toliko v případě úmyslně spáchaného deliktu, § 247a odst. 2 daňového řádu však byl postaven na objektivní odpovědnosti daňového subjektu, a tedy se vůbec nezabýval otázkou zavinění. Ani tuto námitku však Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, neboť již v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 10 As 96/2018 – 59, objasnil, že i v případě deliktů, u nichž zákon stanoví objektivní odpovědnost, lze zkoumat naplnění jednotného záměru: *„Zavinění je nutně třeba pro to, aby mohla nastat subjektivní odpovědnost (přesně řečeno, zavinění je povinným znakem subjektivní stránky deliktu). Objektivní odpovědnost se odlišuje od subjektivní odpovědnosti tím, že se u ní nezkoumá zavinění – to znamená, že zavinění (tj. vnitřní psychický vztah jednajícího ke způsobenému následku) přítomno být může i nemusí, ale v praxi se tato otázka neřeší, protože odpovědnost je navázána na škodlivý následek (takovým následkem je u ohrožovacích deliktů, kam patří i stěžovatelčin delikt, pouhé způsobení ohrožení). I mezi správními delikty (přestupky), které jsou založeny na objektivní odpovědnosti, budou takové, které byly způsobeny jednáním vědomým a úmyslným; jednáním vědomým a srozuměným s následkem; jednáním vědomým, u něž pachatel neuvážil následek; a jednáním nevědomým, jehož pachatel ale měl vědět, k čemu povede. Kromě těchto čtyř skupin, které odpovídají úmyslu přímému a nepřímému a nedbalosti vědomé a nevědomé, mohou nastat v režimu objektivní odpovědnosti i situace, v nichž pachatel nevěděl a vědět nemohl, k čemu povede jeho jednání, přesto se mu odpovědnost přičítá.“* Je tedy zřejmé, že ani v případě deliktu založeného na objektivní odpovědnosti nelze vyloučit existenci jednotného záměru a tedy ani jeho spáchání jako pokračujícího deliktu.

[20] Lze přitom dodat, že v posuzovaném případě žalobkyně byla při jednání, za něž byla potrestána, vedena jednotným záměrem. Za jednotný záměr trestněprávní doktrína považuje to, že *„pachatel již od počátku zamýšlí aspoň v nejhrubších rysech i další útoky a že po objektivní stránce se tyto jednotlivé útoky jeví jako postupné realizování tohoto jediného*

pokračování

záměru“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 49/2012 – 33). Z jednání žalobkyně je patrné, že od počátku zamýšlela podávat daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v listinné formě na podatelně správce daně. Nelze tedy než uzavřít, že jednala zcela vědomě v úmyslu podávat daňová přiznání jinou než zákonem požadovanou formou. Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že si žalobkyně nebyla vědoma toho, že se svým jednáním dopouští pořádkového deliktu, neboť se jednalo o tzv. negativní právní omyl, tedy o situaci, kdy pachatel při spáchání deliktu neví, že jeho čin je protiprávní, což bez dalšího nezakládá jeho beztrestnost (srov. např. § 17 zákona o odpovědnosti za přestupky). Žalobkyně porušila povinnost, která byla přímo stanovena zákonem (daňovým řádem).

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[21] Zdejší soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto jí v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a proto jí vůči neúspěšnému stěžovateli přísluší právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které představuje odměna zástupce žalobkyně ve výši 3100 Kč za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) dle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), hotové výdaje zástupce ve výši 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a částka odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 714 Kč. Soud nepřiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení za vyčíslený úkon právní služby jejího zástupce spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, neboť žalobkyně byla daným zástupcem zastoupena již v řízení před krajským soudem, který jí náhradu nákladů za tento úkon napadeným rozsudkem již přiznal. Žalobkyni tedy náleží náhrada nákladů řízení v celkové výši 4114 Kč. Stěžovatel je povinen zaplatit uvedenou částku žalobkyni do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Marcela Labounka.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 2. května 2022

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu