



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové, soudce Richarda Galise a soudkyně Martynty Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, IČO: 26710170
sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem
zastoupená daňovou poradkyní **AUDAKA s.r.o.**, IČO: 64939090
sídlem Husitská 344/63, Praha 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2023, č. j. 20835/23/5300-22444-712896,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2023, č. j. 20835/23/5300-22444-712896, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně společnosti AUDAKA s.r.o.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně podala dne 29. 4. 2022 dodatečná přiznání k dani z přidané hodnoty za celkem 20 měsíců v období mezi listopadem 2017 a říjnem 2019. V souvislosti s nimi podala i 20

Shodu s prvopisem potvrzuje: Mgr. E. M.

následných kontrolních hlášení za stejné měsíce. Jako datum zjištění důvodu pro podání následných kontrolních hlášení uvedla 31. 3. 2022.

2. Dne 9. 6. 2022 vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) celkem 19 platebních výměrů na pokuty podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), s odůvodněním, že lhůta pro podání následných kontrolních hlášení podle § 101f odst. 2 zákona o DPH za výše uvedené měsíce uplynula již dne 7. 4. 2022 (za listopad 2017 správce daně pokutu prominul podle § 101j zákona o DPH). Platební výměry vydal jednotlivě za každý měsíc, jehož se opožděná kontrolní hlášení týkala. Každým z nich uložil žalobkyni povinnost zaplatit pokutu ve výši 1 000 Kč.
3. Proti všem platebním výměrům podala žalobkyně dne 13. 6. 2022 odvolání, v němž argumentovala především tím, že správce daně neměl pokuty ukládat za každé jednotlivé opožděně podané následné kontrolní hlášení, neboť se jednalo o jediný pokračující správní delikt. Žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání a související následná kontrolní hlášení ve vztahu ke zdanitelným plněním přijatým od společnosti Muramax RPH. Tato společnost byla v minulosti prověřována pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, a proto žalobkyně původně v roce 2019 vyloučila nároky na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od této společnosti ze svých daňových přiznání. Posléze se ale v roce 2022 ukázalo, že správce daně doměřil společnosti Muramax RPH daň z přidané hodnoty nezákonně. Žalobkyně tedy uplatnila nároky na odpočet od daně v dodatečných daňových přiznáních a souvisejících následných kontrolních hlášeních. Podle žalobkyně tak byla všechna následná kontrolní hlášení spojena stejným „protiprávním činem správce daně“, který doměřil Muramaxu RPH daň, ač podle názoru odvolacího orgánu neměl. Opožděná podání kontrolních hlášení byla spojena stejným způsobem provedení, blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku. Dle žalobkyně šlo o pokračující delikt ve smyslu § 7 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „zákon o přestupcích“), nebo § 116 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.
4. Ve vyjádření ze dne 18. 5. 2023 žalobkyně zopakovala, že má za to, že je třeba analogicky aplikovat § 7 zákona o přestupcích upravující pokračování v přestupku.
5. Žalovaný v návaznosti na odvolání žalobkyně vydal celkem tři rozhodnutí.
6. Prvním rozhodnutím ze dne 11. 5. 2023, č. j. 16658/23/5300-22444-712896, žalovaný zrušil platební výměry vydané za období od prosince 2017 do dubna 2019 (celkem 13 platebních výměrů) a řízení o nich zastavil, protože příslušná následná kontrolní hlášení souvisela s nároky na odpočet daně, které žalobkyně uplatnila až po uplynutí zákonné tříleté lhůty (§ 73 odst. 3 zákona o DPH). Vzhledem k tomu dle žalovaného nevznikla žalobkyni v období od prosince roku 2017 do dubna roku 2019 povinnost podat následná kontrolní hlášení a nebylo namístě jejich opožděné podání sankcionovat.
7. Druhým rozhodnutím ze dne 12. 6. 2023, č. j. 20448/23/5300-22444-712896, žalovaný zrušil platební výměr na pokutu za opožděně podané následné kontrolní hlášení za květen 2019, protože se jednalo o první prodlení s podáním následného kontrolního hlášení v daném kalendářním roce (§ 101j zákona o DPH). Řízení současně zastavil.
8. Konečně třetím, v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný žalobkynino odvolání zamítl a potvrdil celkem pět platebních výměrů správce daně ze dne 9. 6. 2022, č. j. 3362036/22/2111-50523-202376, č. j. 3362037/22/2111-50523-202376,

č. j. 3362038/22/2111-50523-202376, č. j. 3362039/22/2111-50523-202376, č. j. 3362040/22/2111-50523-202376, na pokuty za červen až říjen 2019. Ve výsledku tedy žalovaný potvrdil pět pokut ve výši 1 000 Kč za pět opožděně podaných následných kontrolních hlášení.

9. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předeslal, že pokuta je v tomto případě koncipována jako sankce vznikající ze zákona a rozhodnutí správce daně o jejím uložení má toliko deklaratorní charakter. Správce daně nemá ani žádný prostor pro správní uvážení, neboť výše pokuty je určena v absolutní částce.
10. Dále konstatoval, že žalobkyní předložené listiny, jimiž prokazovala důvody podání dodatečných daňových přiznání a následných kontrolních hlášení, nemají žádný vliv na běh lhůty k podání následného kontrolního hlášení podle § 101f odst. 2 zákona o DPH. Dokládají toliko důvody, pro něž žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání a následná kontrolní hlášení. Neprokazují ani to, z jakého důvodu žalobkyně podala následná kontrolní hlášení až po zákonem stanovené lhůtě.
11. Podle žalovaného je pokuta podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH sice trestem za spáchaný správní delikt, avšak trestní zákoník dopadá na protiprávní jednání, která jsou svojí povahou natolik společensky závažná, že nestačí jejich postih dle jiných právních norem než trestněprávních. Na správní delikty tak nelze uplatňovat trestněprávní zákony. Zákonodárce v případě nedodržení povinností spojených s kontrolním hlášením dospěl k závěru, že postačí uložení trestu pouze v rovině správního trestání. Proto je vyloučena aplikace trestního zákoníku.
12. K žalobkyní odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 8. 4. 2020, č. j. 4 Afs 330/2019 – 39, žalovaný uvedl, že v něm NSS řešil pokuty uložené celním orgánem podle § 247a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy. Stěžovateli byly uloženy pokuty za každé jednotlivé vadné podání daňového přiznání. NSS dospěl k závěru, že se stěžovatel dopustil pokračujícího správního deliktu a že nelze připustit, aby časový úsek mezi prvním vadným podáním a zjištěním celních orgánů, který trval téměř dva roky, byl přičten k tíži stěžovatele. Pokuta vznikala podobně jako v nynější věci přímo ze zákona v předem dané výši. Přesto však tuto judikaturu není možné aplikovat na případ žalobkyně. Zákonem č. 80/2019 Sb. byl do zákona o DPH včleněn § 101i odst. 3, podle něhož musí správce daně vydat platební výměr na pokutu do šesti měsíců ode dne porušení povinnosti spojené s kontrolním hlášením. Podle důvodové zprávy se nová právní úprava snaží omezit výskyt situace, kdy je po delším časovém úseku rozhodnuto o povinnosti platit několik pokut (na základě § 101h odst. 1 zákona o DPH) kumulativně, protože zákon neumožňuje správní uvážení ani souhrnné uložení jedné pokuty. Z toho dle žalovaného vyplývá, že při opakovaném porušování povinností souvisejících s kontrolním hlášením vzniká zákonem předvídaná sankce za každé z těchto porušení jednotlivě a nelze souhrnně uložit toliko jedinou pokutu. Není tak ani rozhodné, zda byla následná kontrolní hlášení podána ve stejném časovém intervalu a zda byl „předmět útoku“ totožný. Správci daně není dána pravomoc pohlížet na několikeré porušení povinnosti spojené s kontrolním hlášením jako na porušení jediné. Nelze se tak ztotožnit ani s názorem žalobkyně, že jí toto jediné porušení mělo být prominuto podle § 101j zákona o DPH. Použití analogie ve prospěch žalobkyně není nezbytné, neboť důvodová zpráva jasně uvádí, že nelze uložit jedinou pokutu za několikeré porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením. Ze systematického výkladu tak plyne, že řešený případ je zákonem dostatečně upraven.

Žaloba

13. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
14. Žalobkyně namítá, že v rámci odvolacího řízení tvrdila a doložila, že všechna její jednotlivá pochybení byla vedena jednotným záměrem, naplňují skutkovou podstatu stejného „přestupku“ a jsou spojena stejným způsobem provedení a blízkou souvislostí časovou i v předmětu útoku. To žalovaný potvrdil, neboť v napadeném rozhodnutí uvedl, že *„žádost a sdělení v daném případě dokládají toliko důvody, pro něž byla následná kontrolní hlášení za předmětná období podána (případně i zjištění nutnosti je učinit)“*. Žalovaný ale dospěl k nesprávnému závěru, že při posuzování žalobkynina správního deliktu nelze analogicky aplikovat pravidlo obsažené v § 116 trestního zákoníku a v § 7 zákona o přestupcích, tj. právní úpravu pokračujícího trestného činu, resp. přestupku. Žalovaný jej zdůvodnil tím, že zákonodárce v případě nedodržení povinností spojených s kontrolním hlášením dospěl k závěru, že postačí potrestání v rovině správního trestání. Podle žalobkyně však zákon o DPH neposkytuje odpověď na otázku, kdy tvoří jednání daňového subjektu jeden přestupek a kdy vícero přestupků. Tuto mezeru v zákoně je zapotřebí vyplnit analogií. Pokud je analogie možná v trestním právu procesním, tím spíše ji lze využít v daňovém právu. Ve věci žalobkyně je tedy třeba analogicky aplikovat § 7 zákona o přestupcích a podle něj posoudit, zda žalobkynino jednání bylo jedním pokračujícím „přestupkem“, anebo pěti samostatnými „přestupky“.
15. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by § 101i odst. 3 zákona o DPH bránil posouzení jejího jednání jako pokračování v „přestupku“. Podle § 101i odst. 3 zákona o DPH musí správce daně vydat platební výměr na pokutu do šesti měsíců od porušení povinnosti. Důvodová zpráva zdůvodňuje toto ustanovení tím, že právní úprava neumožňuje uložení jedné souhrnné pokuty. Souhrnné uložení jedné pokuty by však bylo pouze obdobou souhrnného trestu podle § 43 trestního zákoníku, která nemá s pokračováním v trestném činu (přestupku) nic společného. Aplikace souhrnného uložení pokuty připadá v úvahu až u více samostatných přestupků; nejprve tedy musí být vyjasněno, zda se nejedná o jeden pokračující přestupek. Ani existence prekluzivní lhůty k potrestání přestupku nevyklučuje aplikaci pokračujícího přestupku.
16. Konečně žalobkyně cituje rozsudky NSS ze dne 2. 5. 2022, č. j. 5 Afs 407/2019 – 26, a ze dne 8. 4. 2020, č. j. 4 Afs 330/2019 – 39, z nichž vyplývá, že jednotlivá delikttní jednání daňového subjektu v daňovém právu podléhají povinnosti správního orgánu posoudit, zda netvoří jeden pokračující přestupek.

Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
18. Setrvává na názoru, že v daném případě není namístě analogické užití § 116 trestního zákoníku, resp. § 7 zákona o přestupcích. Zákon o DPH upravuje v rámci institutu kontrolního hlášení jasný systém pokut vznikajících přímo ze zákona bez možnosti správního uvážení, u něhož nelze uvažovat o existenci mezery, kterou by bylo třeba překlenout pomocí trestního či přestupkového práva.
19. Je třeba vyjít ze systematiky daňových povinností daňových subjektů podle zákona o DPH. Vybrané daňové subjekty (§ 101c zákona o DPH) mají vedle povinnosti podat daňové přiznání za každé zdaňovací období i povinnost podat kontrolní hlášení v zákonem uvedené

lhůtě (§ 101e zákona o DPH), tj. v případě žalobkyně za každý kalendářní měsíc. Žalobkyně porušila svou zákonnou povinnost za několik kalendářních měsíců. Každé takové porušení je podle zákona sankcionováno zvlášť. V této souvislosti žalovaný opět odkazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb., podle níž zákonná konstrukce pokut neumožňuje správní uvážení, resp. souhrnné uložení jediné pokuty. V případě opakovaného porušení povinnosti podat kontrolní hlášení tedy vzniká zákonem předvídaná sankce za každé takové porušení jednotlivě a nelze souhrnně uložit pouze jednu pokutu. Z tohoto důvodu byla do zákona o DPH novelou č. 80/2019 Sb. vnesena půlroční lhůta, v jejímž rámci musí dojít k vydání platebního výměru na pokutu podle § 101h zákona o DPH. Není proto rozhodné, zda byla kontrolní hlášení podána ve stejném časovém intervalu (zda je spojovala souvislost časová) a zda byl předmět útoku totožný, jak namítá žalobkyně. Správci daně není dána pravomoc pohlížet na několikrát porušení povinnosti spojené s kontrolním hlášením (ač v blízké časové souvislosti a z téhož důvodu) jako na jediné porušení povinnosti.

20. Žalobkyní citovaná judikatura není přílehavá, neboť se netýká pokut za opožděné podání kontrolního hlášení, nýbrž pokut podle § 247a daňového řádu.

Replika

21. V replice žalobkyně dodává, že pokuta podle § 247a daňového řádu je ve svých základních rysech podobná pokutě podle § 101h zákona o DPH. V obou případech je sankcionováno nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, pokuty vznikají ze zákona a rozhodnutí správce daně má deklaratorní charakter co do výše pokuty.
22. Citace žalovaného z důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb. jsou vytržené z kontextu, neboť se netýkají pokračování v přestupku, ale nutnosti doplnit zvláštní prekluzivní lhůtu k urychlení postupu správce daně. Daňové právo nezná souhrnné uložení jedné pokuty. Naopak § 41 zákona o přestupcích ukládá správnímu orgánu, aby při projednávání více přestupků ve společném řízení uložil správní trest jen za ten nejpřísněji trestný. I kdyby tedy byla žalobkynina jednání samostatnými přestupky, stejně by žalovaný mohl uložit jen jedinou pokutu ve výši 1 000 Kč.

Jednání

23. Při jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalovaný dodal, že NSS byl v rozsudcích č. j. 4 Afs 330/2019 – 39 a č. j. 5 Afs 407/2019 – 26 ovlivněn zejména dlouhou časovou prodlevou při podávání daňových přiznání stěžovateli v nesprávné formě.

Posouzení věci

24. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků, je včasná a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Poté přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
25. Mezi žalobkyní a žalovaným není spor o skutkovém stavu věci, tedy o tom že žalobkyně dne 29. 4. 2022 podala celkem pět následných kontrolních hlášení za měsíce červen až říjen 2019, zatímco lhůta pro jejich podání podle § 101f odst. 2 zákona o DPH uplynula již dne 7. 4. 2022. Spornou je toliko otázka, zda měl žalovaný posuzovat žalobkynina jednání (konkrétně opomenutí podat včas následná kontrolní hlášení) jednotlivě jako samostatné

správní delikty, anebo na věc analogicky aplikovat institut pokračování v přestupku podle § 7 zákona o přestupcích a posoudit je jako jediný pokračující správní delikt.

26. Podle § 101c písm. b) bodu 2. zákona o DPH je plátce povinen podat kontrolní hlášení, pokud ze zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, které přijal, nebo z úplaty, kterou přede dnem uskutečnění takového plnění poskytl, uplatňuje nárok na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce.
27. Podle § 101e odst. 1 zákona o DPH podává plátce, který je právnickou osobou, kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.
28. Podle § 101f odst. 2 zákona o DPH zjistí-li plátce po uplynutí lhůty k podání kontrolního hlášení, že v tomto kontrolním hlášení uvedl nesprávné nebo neúplné údaje, je povinen do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných nebo neúplných údajů podat následné kontrolní hlášení, ve kterém tyto nedostatky napraví. Podle odst. 3 se pro následné kontrolní hlášení použijí obdobně ustanovení o kontrolním hlášení, nestanoví-li zákon jinak.
29. Podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván.
30. Podle § 101i odst. 1 zákona o DPH lze plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením vyžadovat do uplynutí lhůty pro stanovení daně. Podle odst. 2 lze pokutu uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Podle odst. 3 zaniká povinnost uhradit pokutu, pokud nebyl platební výměr, kterým je rozhodnuto o této povinnosti, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.
31. Soud pro pořádek předesílá, že daňový delikt podle § 101h odst. 1 písm. a) ve spojení s § 101f odst. 3 zákona o DPH nelze považovat za přestupek podle § 5 zákona o přestupcích, neboť takto není výslovně označen. Nevztahuje se na něj ani přechodné ustanovení § 112 odst. 1 zákona o přestupcích, neboť se nejedná o tzv. jiný správní delikt *v užším smyslu*, nýbrž toliko o platební delikt v širším smyslu, tj. o delikt spočívající v porušení jiné než platební povinnosti stanovené daňovými předpisy (viz důvodová zpráva k zákonu o přestupcích, str. 84, 85 a 225, kde se na str. 85 výslovně zmiňuje i obdobná pokuta za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu). Samotný zákon o DPH pak institut pokračování ve správním deliktu neupravuje. Je tedy skutečně třeba se zabývat otázkou, zda lze na jednání žalobkyně analogicky aplikovat § 7 zákona o přestupcích, který jej upravuje.
32. Z judikatury NSS obecně plyne, že analogii práva nebo zákona lze použít v oblasti správního trestání jen v omezeném rozsahu, a to pouze tam, kdy to, co má být aplikováno, určitou otázku vůbec neřeší, nevede-li takový výklad k újmě účastníka řízení a ani k újmě na ochraně hodnot, na jejichž vytváření a ochraně je veřejný zájem (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2008, č. j. 1 As 27/2008 – 64, a shodně rozsudky ze dne 30. 3. 2011, č. j. 1 Afs 14/2011 – 62, či ze dne 14. 6. 2019, č. j. 6 As 379/2018 – 40). V posledně citovaném rozsudku NSS přímo připustil i možnost analogické aplikace institutu pokračování v trestném činu na správní delikty, byť současně vyslovil, že konkrétně správní delikt provozovatele motorového vozidla dle § 125f zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů, nemůže nabýt charakteru pokračujícího správního deliktu.
33. V žalobkyní citovaných rozsudcích č. j. 4 Afs 330/2019 – 39, a č. j. 5 Afs 407/2019 – 26, se NSS zabýval tím, zda lze vícere naplnění skutkové podstaty správního deliktu podle § 247a

odst. 2 daňového řádu analogicky posoudit jako pokračování v přestupku ve smyslu § 7 zákona o přestupcích. Podle zmíněného § 247a odst. 2 daňového řádu platilo, že „*daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč, pokud učinil podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu jinak než elektronicky, ačkoliv byl povinen jej učinit elektronicky*“. Stěžovatelé v citovaných rozsudcích opakovaně a periodicky (každý měsíc) podávali daňová přiznání písemně v listinné podobě, a proto jim správci daně za každé jednotlivé podání uložili pokutu 2 000 Kč.

34. V rozsudku č. j. 4 Afs 330/2019 – 39 NSS konstatoval, 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 a současně přihlížet k úpravě obsažené v zákoně o přestupcích. Uložení pokuty za každé dílčí porušení daňového řádu není dle NSS možné odůvodnit ani tím, že tato povinnost vznikla přímo ze zákona bez uplatnění správního uvážení. NSS posléze dospěl k závěru, že se jednalo o pokračující správní delikt a na jednání stěžovatele, který zjevně z neznalosti svých zákonných povinností podával daňová přiznání v písemné (namísto elektronické) podobě periodicky každý měsíc, bylo namísto pohlížet jako na dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňující skutkovou podstatu stejného správního deliktu a spojené stejným způsobem provedení ve zjevné věcné a časové souvislosti. NSS tedy připustil analogickou aplikaci § 7 zákona o přestupcích.
35. V rozsudku č. j. 5 Afs 407/2019 – 26 NSS na tyto závěry navázal a dodal, 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 [...] 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*“. Na všechna chybná podání je tak třeba pohlížet jako na jediné porušení dané povinnosti, byť spáchané dílčími útoky, tedy jako na jediný pokračující pořádkový delikt. Tento výklad dle NSS nevychází z toho, že by snad správce daně měl ve vztahu k předepsání pokuty nebo její výši uplatnit správní uvážení, ale právě z toho, že se jednalo o pokračující delikt.
36. Soud nevidí žádný důvod k tomu, proč závěry obou výše citovaných rozsudků nevztáhnout i na správní delikt opožděného podání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Jedná se o podobné delikty sankcionující porušení nepeněžitých povinností při správě daní. I v tomto případě se jedná o sankci za správní delikt, u které je nezbytné aplikovat zásady správního trestání plynoucí z trestního práva a přihlížet k úpravě obsažené v zákoně o přestupcích. Podobně jako u § 247a odst. 2 a 3 daňového řádu vzniká povinnost uhradit pokutu přímo ze zákona a správce daně nedisponuje správním uvážením při stanovení její výše. Jak přitom plyne z výše citovaného rozsudku č. j. 5 Afs 407/2019 – 26, důvodem pro připuštění analogie nebylo dlouhodobé porušování povinnosti podat elektronické podání (resp. „prodleva“ při potrestání), nýbrž výsledná zcela nepřiměřená výše pokuty, což je i nynější případ (viz níže body 43 a 44).
37. Argumentace žalovaného, že dle zákonodárce postačí uložení trestu pouze v rovině správního trestání (a nikoliv trestání soudního), se mýjí s námitkou žalobkyně i závěry výše citované judikatury. Podstatou analogie je totiž právě aplikace právní normy na případ, na

kteřý *přím*o *nedopadá* (kteřý není zákonem upraven), protože jej zákonodárce *opomněl upravit* (vznikla mezera v zákoně). Jinými slovy – proti analogickému použití určitého právního institutu (zde: pokračování v přestupku) nelze s úspěchem stavět argument, že aplikovatelná právní úprava (zde: zákon o DPH) tak, jak ji zákonodárce přijal, tento institut neobsahuje. Právě proto se žalobkyně dovolává jeho analogické aplikace. Navíc, pokračování v přestupku dle § 7 zákona o přestupcích je institutem z oblasti správního trestání, a nikoliv trestního práva. I proto není případný argument, že trestní zákoník dopadá na závažná protiprávní jednání, zatímco zákonodárce zvolil toliko správní sankci. I v jejich případě totiž zákon o přestupcích upravuje institut pokračování.

38. Žalovaný shledává odlišnost nynější věci oproti oběma výše citovaným rozsudkům NSS v tom, že § 101i odst. 3 zákona o DPH stanoví lhůtu pro vydání platebního výměru, jímž se pokuta ukládá, do šesti měsíců od porušení povinnosti, jinak zanikne povinnost ji uhradit. K tomu dále cituje důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb., podle níž má toto ustanovení „*rovněž omezit výskyt situace, kdy je po delším časovém úseku rozhodnuto o povinnosti platit několik těchto pokut kumulativně (jedná se o pokuty vzniklé ze zákona, tj. jejich konstrukce neumožňuje správní uvážení, resp. souhrnné uložení jedné pokuty)*.“ Zdůrazňuje zejména posledně citovanou pasáž důvodové zprávy uvedenou v závorce. I tato argumentace žalovaného je ale nepřesná a nesprávná.
39. Zaprvé, jak správně upozornila žalobkyně, prvotním a hlavním účelem § 101i odst. 3 zákona o DPH je podle citované důvodové zprávy naplnění *zásady rychlosti*: „[z] pohledu zásady rychlosti, zájmu na výchovném efektu vzniklé sankce, jakož i z pohledu právní jistoty daňových subjektů, se nicméně jeví jako vhodné do právní úpravy doplnit další lhůtu, která **povede k faktickému zrychlení prvotního vydání rozhodnutí**“ (zvýraznění doplnil soud). Teprve až sekundárním a souvisejícím efektem je i omezení výskytu situací, kdy je po delším časovém úseku rozhodnuto o povinnosti platit několik pokut kumulativně.
40. Zadruhé, pasáž, na kterou se žalovaný opakovaně odvolává („*jedná se o pokuty vzniklé ze zákona, tj. jejich konstrukce neumožňuje správní uvážení, resp. souhrnné uložení jedné pokuty*“) představuje toliko konstatování obsahu stávající právní úpravy. Nelze tedy než zopakovat totéž, co již bylo uvedeno výše v bodě 37: nikdo nepopírá, že právní úprava zákona o DPH neumožňuje správní uvážení ohledně výše pokuty ani uložení souhrnné pokuty (a ani neupravuje pokračování ve správním deliktu). Právě proto se žalobkyně dovolává *analogické* aplikace § 7 zákona o přestupcích. Tato skutečnost (absence správního uvážení či „*souhrnné pokuty*“ – ať se tím již míní cokoli) tedy naopak podporuje závěr, že analogické použití § 7 zákona o přestupcích je nutné.
41. Zatřetí, ačkoliv šestiměsíční prekluzivní lhůta k vydání platebního výměru podle § 101i odst. 3 zákona o DPH skutečně může do jisté míry omezit kumulaci velkého množství pokut, z hlediska své věcné působnosti tato právní norma nemíří na stejné situace jako institut pokračování ve správním deliktu.
42. Skutková podstata správního deliktu podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH spočívá v *nepodání* následného kontrolního hlášení *ve stanovené lhůtě*. Jednání daňového subjektu má tedy formu *opomenutí* (ve stanovené lhůtě opomene podat následné kontrolní hlášení). Od téhož okamžiku, tj. ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti (viz § 101i odst. 3 zákona o DPH), pak plyne šestiměsíční lhůta k vydání platebního výměru. Tato lhůta tedy opravdu může zamezit tomu, aby správce daně sankcionoval „stará“ pochybení daňového subjektu, tj. opomenutí podat včas následné kontrolní hlášení, k nimž došlo před více než

šesti měsíci. To ostatně zcela koresponduje s výše uvedeným hlavním smyslem jejího zavedení, tedy *urychlením postupu správce daně*. Motivuje jej totiž k rychlému vydání (byť zatím nepravomocného) platebního výměru, jímž pokutu uloží, pod hrozbou zániku odpovědnosti za správní delikt.

43. Žalovaný nicméně pomíjí, že *samotná povinnost podat následné kontrolní hlášení* může podle § 101f odst. 2 zákona o DPH nastat *i za řadu měsíců zpětně* – tak jako tomu ostatně bylo v nynější věci. Jinými slovy může dojít (a v této věci došlo) k situaci, kdy daňový subjekt zjistí skutečnosti, v jejichž důsledku musí podle § 101f odst. 2 zákona o DPH do pěti pracovních dní *z téhož důvodu* napravit nedostatky kontrolních hlášení, která podal za několik dřívějších měsíců (§ 101e odst. 1 zákona o DPH). Jediné omezení v počtu následných kontrolních hlášení existuje v podobě lhůty ke stanovení daně, po jejímž uplynutí již nelze plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením vyžadovat (viz § 101i odst. 1 zákona o DPH). Hypoteticky tak může v jediný moment daňovému subjektu vzniknout povinnost podat i 36 následných kontrolních hlášení na základě týchž skutečností (s ohledem na obecnou tříletou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu). Jestliže je opomene včas (do pěti pracovních dnů) podat, čekalo by jej 36 pokut podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH (resp. 35, protože první by byla daňovému subjektu „odpuštěna“ dle § 101j zákona o DPH), přestože by tato opomenutí mohla představovat pokračující správní delikt (analogicky splňovat podmínky § 7 zákona o přestupcích). Lhůta k vydání platebního výměru podle § 101i odst. 3 zákona o DPH tomu nemůže nijak zabránit. Jinak řečeno: brání sice správci daně vydat platební výměry s výraznější časovou prodlevou, ale nikterak už nelimituje počet měsíců, za které lze postihnout nepodání následného kontrolního hlášení.
44. Odpovědnost za správní delikt podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH se tedy ve skutečnosti nijak podstatně neliší od deliktu za nepodání elektronického daňového přiznání podle § 247a odst. 2 a 3 daňového řádu řešeného NSS ve věcech č. j. 4 Afs 330/2019 – 39 a č. j. 5 Afs 407/2019 – 26. I zde představovala jediné faktické omezení v počtu pokut lhůta pro stanovení daně (po jejím uplynutí již daňový subjekt neměl povinnost podat daňové přiznání jako takové) a tříletá lhůta podle § 247a odst. 5 daňového řádu pro vydání platebního výměru ohledně povinnosti platit pokutu, kterou NSS shledal jako irelevantní pro uplatnění principů týkajících se trestání pokračujících deliktů (viz bod 18 rozsudku NSS č. j. 5 Afs 407/2019 – 26). V nynější věci k tomu tak soud jen na základě výše uvedeného dodává, že ani kratší (šestiměsíční) lhůta nemá žádný vliv na potřebnost analogického uplatnění ustanovení o pokračování v přestupku. I přes její existenci totiž může mechanická aplikace § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH na každé jednotlivé prodlení s podáním následného kontrolního hlášení vést ke zcela zjevně nepřiměřené výši pokuty (bod 15 rozsudku NSS č. j. 5 Afs 407/2019 – 26).
45. Shora uvedené lze dobře ilustrovat na nynější věci. Žalobkyně podala ve stejný den (29. 4. 2022) 20 následných kontrolních hlášení za celkem 20 měsíců v období mezi listopadem 2017 a říjnem 2019. Ve všech uvedla, že se o důvodech pro jejich podání dozvěděla také ve stejný den: 31. 3. 2022. Jako důvod pro podání souvisejících dodatečných daňových přiznání žalobkyně ve všech případech uvedla uplatnění nároku na odpočet daně na základě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (podobně podání následných kontrolních hlášení zdůvodňovala i v odvolání). Správce daně následně žalobkyni vyměřil celkem 19 pokut a až na základě podaného odvolání žalovaný 13 z nich zrušil, avšak nikoliv pro uplynutí šestiměsíční lhůty podle § 101i odst. 3 zákona o DPH, nýbrž protože neměla

povinnost následná kontrolní hlášení podat. Jakkoliv se tedy žalovaný snaží předejít, že šestiměsíční lhůta pro vydání platebního výměru má zabránit kumulativnímu ukládání velkého množství pokut, nejenže tomu tak obecně vždy nemusí být (viz výše), ale především tomu tak ani v nynější věci nebylo. Soud znova připomíná, že okamžik, od něž se odvíjí počátek této lhůty, se nevztahuje k měsíci, za který mělo být následné kontrolní hlášení podáno, ale právě až k jednání ve formě opomenutí, tj. *k marnému uplynutí lhůty pěti pracovních dní od doby, kdy daňový subjekt zjistil, že mu za určitý měsíc vznikla povinnost následné kontrolní hlášení podat* [§ 101h odst. 1 písm. a) ve spojení s § 101f odst. 2 zákona o DPH]. V případě žalobkyně tak došlo k naplnění příslušné skutkové podstaty ohledně všech následných kontrolních hlášení najednou dne 8. 4. 2022 a až od tohoto momentu začala plynout šestiměsíční lhůta pro vydání platebního výměru dle § 101i odst. 3 zákona o DPH.

46. Soud tedy shrnuje, že kategorický názor žalovaného o nemožnosti analogické aplikace § 7 zákona o přestupcích, tj. uplatnění principu trestání pokračování ve správním deliktu, nemůže obstát. Žalovaný se měl zabývat tím, zda žalobkynina jednání nelze považovat za jediný pokračující správní delikt podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH. To neučinil.
47. Žalobní body jsou důvodné.

Závěr a náklady řízení

48. S ohledem na výše uvedené soud prvním výrokem zrušil napadené rozhodnutí jako nezákonné (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem soudu je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
49. Soud zdůrazňuje, že se nijak nevyslovil k tomu, zda jednání žalobkyně skutečně splňuje veškeré znaky pokračování v přestupku dle § 7 zákona o přestupcích. Tím se ani zabývat nemohl, neboť žalovaný postavil napadené rozhodnutí již na prvotním závěru o nemožnosti analogické aplikace tohoto ustanovení (a nezjišťoval např. to, jaké důvody vedly žalobkyni k opožděnému podání následných kontrolních hlášení). Bude tedy na žalovaném, aby vyhodnotil, zda jednotlivá opomenutí včas podat následná kontrolní hlášení skutečně představují dílčí útoky vedené jednotným záměrem, naplňující skutkovou podstatu stejného správního deliktu a jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení, blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku (§ 7 zákona o přestupcích).
50. Soud obecně připomíná, že znaky pokračování v přestupku nelze při jejich analogické aplikaci upravovat, resp. některé z nich vypouštět (viz bod 11 již citovaného rozsudku NSS č. j. 6 As 379/2018 – 40). Je tedy zapotřebí posoudit i to, zda případné dílčí útoky byly vedeny jednotným záměrem. To předpokládá, že se žalobkyně správního deliktu dopustila *úmyslně*, tedy že *úmyslně (a nikoliv toliko z nedbalosti) opomněla včas podat následná kontrolní hlášení*. Pokračování v trestném činu je totiž vyloučeno u nedbalostních trestných činů (viz např. Fryšták, M. In: Ščerba, F. a kol. *Trestní zákoník. 1. vydání (2. aktualizace)*. Praha: C. H. Beck, 2022, komentář k § 116; a shodně Drašík, A. a kol. *Trestní zákoník. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, komentář k § 116); totéž musí nutně platit i u správních deliktů. Soud opět zdůrazňuje, že skutková podstata deliktu podle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH spočívá v *opomenutí* včas podat následné kontrolní hlášení (a nikoliv v jeho samotném podání). Při posouzení toho, zda byla žalobkynina jednání (opomenutí) vedena jednotným záměrem, je tedy *nepodstatné, z jakých důvodů žalobkyně podala následná kontrolní hlášení*, a zda se jednalo o stejné důvody (což žalobkyně líčila a dokládala v odvolání). Rozhodující je naopak, proč je *opomněla včas podat*. To dosud nebylo zjištěno.

51. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl druhým výrokem v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, náleží jí proto náhrada důvodně vynaložených nákladů proti neúspěšnému žalovanému. Žalobkyně byla zastoupena daňovou poradkyní společností AUDAKA s.r.o. Jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije advokátní tarif (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2021, č. j. 5 Afs 230/2018 – 36). Náhradu nákladů řízení tvoří: odměna za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky a účast na jednání) podle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif; paušální náhrada hotových výdajů za čtyři úkony právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu; a zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Zástupkyně žalobkyně je plátkyní daně z přidané hodnoty, k nákladům řízení tak patří i náhrada za daň z přidané hodnoty v sazbě 21 % ve výši 2 856 Kč. Náhrada nákladů řízení žalobkyně tak činí celkem 19 456 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám zástupkyně žalobkyně (§ 149 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý přiměřeně podle § 64 s. ř. s.)

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 25. června 2024

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu

