



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Jana Kratochvíla, soudce Martina Bobáka a soudkyně Věry Jachurové ve věci

žalobce: **D. K.**
bytem X
zast. advokátem Mgr. Filipem Wágnerem
sídlem Olšanská 2643/1a, 130 00 Praha 3

proti **Odvolací finanční ředitelství**
žalovanému: sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2023, č. j. 22482/23/5100-00460-711896,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2023, č. j. 22482/23/5100-00460-711896, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce Mgr. Filipa Wágnera, advokáta.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

I. Vymezení věci

1. Jádrem sporu je otázka, zda daňové orgány měly při mnohosti správních deliktů dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (**zákon o DPH**), přihlídnout k zásadám správněprávního trestání.

2. Žalobce je fyzickou osobou podnikající v oboru poradenství v oblasti IT; také pronajímá nemovitosti. Dne 11. 6. 2022 doručil správci daně *řádná* kontrolní hlášení za období červen až srpen 2021, říjen 2021 a prosinec 2021 až duben 2022, tzn. devět kontrolních hlášení (souhrnně též **kontrolní hlášení**). Ve všech původně podaných kontrolních hlášení plnění na řádku 25 daňového přiznání (A.1: celkem základy daně). Porovnáním údajů o dodavatelsko-odběratelských transakcích vykázaných v kontrolním hlášení jiného plátce vznikly správci daně pochybnosti o údajích vykázaných v kontrolních hlášeních žalobce. Žalobci tedy v souladu s § 101g odst. 2 zákona o DPH zaslal výzvy ze dne 15. 7. 2022 (**výzvy**) ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů v kontrolních hlášeních, a to ve lhůtě pěti pracovních dnů (údaje, které uvedl žalobce v oddílu A.4 kontrolního hlášení, tzn. 0, neodpovídaly hodnotě přijatých zdanitelných plnění v oddílu B.2 kontrolního hlášení). Žalobce obdržel výzvu 20. 7. 2022, jelikož se přihlásil do jeho datové schránky. Lhůta k úpravě či potvrzení údajů v kontrolních hlášeních mu skončila 27. 7. 2022, avšak *následná* kontrolní hlášení za shora specifikovaná období žalobce podal až 18. 8. 2022 (v nich stejné hodnoty plnění za jednotlivé měsíce nově uvedl k řádku daňového přiznání A.4+A.5: celkem základy daně u základní sazby DPH). V pětidenní lhůtě určené k reakci na výzvy zaslal správci daně pouze e-mail ze dne 20. 7. 2022 s vysvětlením, že je momentálně na dovolené a nemohl tak zaslat následná kontrolní hlášení v k tomu určené lhůtě.

3. Dne 11. 8. 2022 Finanční úřad pro hlavní město Prahu (**správce daně**) vydal dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH devět platebních výměrů (**platební výměry**). Každým z nich vyměřil žalobci pokutu za nepodání následného kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě ve výši 30 tis. Kč, celkově tedy uložil žalobci zaplatit 270 tis. Kč. Proti platebním výměrům se žalobce bránil odvoláním. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (**napadené rozhodnutí**) platební výměry částečně změnil a ve zbytku potvrdil. Změnil formulaci výroků platebních výměrů především tím, že snížil výši každé z devíti pokut z 30 tis. Kč na 15 tis. Kč [v průběhu řízení s účinností od 1. 1. 2023 zákonodárce změnil sazbu pokuty pro fyzické osoby; k tomu viz § 101h odst. 2 písm. a) zákona o DPH]. V důsledku toho měl žalobce za opožděné podání devíti následných kontrolních hlášení nově uhradit pokuty v součtu ve výši 135 tis. Kč.

II. Žaloba a vyjádření žalovaného

4. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce brání **žalobou**. V ní specifikoval pět žalobních bodů:

5. Žalobce namítá, že správce daně ho *neměl ani vyzývat k podání následného kontrolního hlášení*. Výzvu by mohl zaslat, pouze pokud by měl pochybnosti. Ty ovšem nemohl mít, jelikož:

- správce daně věděl, že žalobce poskytuje IT služby, které podléhají DPH;
- žalobce toto uváděl v registračním řízení a při komunikaci se správcem daně;
- vysvětlil správci daně, o jaké konkrétní plnění se jedná a co poskytoval;
- nemohl poskytovat žádné plnění v režimu přenesené daňové povinnosti;
- uvedl IT služby v přiznání na ř. 1 jako zdanitelné plnění a DPH odvedl; a
- správce daně nezpochybnil vykázání plnění v sekci B2 odběratele.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

6. Správce daně prý měl údaje, které žalobce vykázal v kontrolních hlášeních, sám opravit z úřední povinnosti a nevyzývat žalobce k jejich úpravě. Žalobce měl za jednoznačné, že uvedl daná plnění do nesprávné sekce formuláře a že se jednalo o zřejmý omyl. Správce ho tedy ani nemohl vyzvat k podání následných kontrolních hlášení.

7. *Zásady daňového řízení.* Správce daně postupoval formalisticky, pokud žalobci zaslal výzvy. Místo toho ho na zřejmé vady podání (překlepy) měl upozornit jiným způsobem (e-mailem či telefonicky). Alternativně ho mohl správce daně vyzvat k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu nebo vydat jednu společnou výzvu. Tento postup by odpovídal postupu dle § 5 odst. 3 daňového řádu, tedy zásadě přiměřenosti, stejně jako zásadě hospodárnosti dle § 7 odst. 2 daňového řádu. Postup správce daně byl také v rozporu s § 6 odst. 2 daňového řádu, který upravuje zásadu součinnosti. Její širší součástí je např. zásada poučovací či zásada vstřícnosti. V souladu s uvedenými zásadami jej měl správce daně vyzvat k nápravě jeho pochybení jiným způsobem než výzvou dle § 101g odst. 1 zákona o DPH. Na základě takového postupu by vůbec nedošlo k uložení pokuty.

8. *Žalobce na výzvy včas reagoval.* Tvrdil, že v době doručení výzev byl na dovolené v Kyrgyzstánu bez přístupu k stabilnějšímu internetu. O tom informoval správce daně e-mailem s tím, že celou situaci bude řešit po návratu z dovolené. Nyní namítá, že vzhledem k objektivní nemožnosti reagovat zákonem předpokládanou formou odpověděl na výzvy správce daně řádně a včas. Správce daně mu neměl uložit pokutu.

9. Správce daně *nemohl uložit pokutu, pokud žalobce nakonec následné kontrolní hlášení podal.* Žalobce namítá, že z gramatického výkladu § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH nevyplývá, že správce daně má vyměřit daňovému subjektu pokutu za pozdní podání následného kontrolního hlášení. Striktně vzato správce daně by měl uložit pokutu pouze pokud daňový subjekt vůbec nepodá následné kontrolní hlášení, a nikoliv v situaci, kdy jej podá po uplynutí lhůty pěti pracovních dnů. Své úvahy žalobce opřel o to, že § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH neobsahuje v návětí slovo „následné“, ale pouze kontrolní hlášení. Zákonodárce nedokonale formuloval zákon a napadené rozhodnutí je tak nezákonné. Žalobce odkázal na nálezný Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, z kterého vyplývá, že právní úpravu kontrolního hlášení zákonodárce nenastavil správně.

10. Porušil-li žalobce zákon, daňové orgány měly jeho jednání posoudit *jako pokračující správní delikt.* Každé jednotlivé pozdní podání následného kontrolního hlášení představovalo dílčí útok pokračujícího správního deliktu. Správce daně měl na jeho případ aplikovat zásady správního trestání v duchu rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 2. 5. 2022, č. j. 5 Afs 407/2019-26. Pro posuzovaný případ je zásadní § 7 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (**zákon o odpovědnosti za přestupky**), který definuje pokračování v přestupku. Žalovaný mu měl uložit nanejvýše jednu pokutu, neboť žalobce spáchal v materiálním smyslu pouze jeden přestupek. Správce daně postupoval také v rozporu se zásadami hospodárnosti a nešetřil jeho práva.

11. **Žalovaný** navrhl, aby soud zamítl žalobu. Správce daně zmínil, že všechna podaná kontrolní hlášení podrobuje tzv. křížové kontrole, při které prověřuje, jestli plnění, které v kontrolním hlášení uvedl příjemce plnění, zanesl do kontrolního hlášení shodně i poskytovatel plnění. Pokud má správce daně pochybnosti o správnosti nebo úplnosti kontrolního hlášení, vyzve plátce, aby buď potvrdil správnost údajů v podaném kontrolním hlášení, nebo kontrolní hlášení upravil či doplnil dle § 101g odst. 2 zákona o DPH, a to formou následného kontrolního hlášení. Postup správce daně v případě vzniku pochybností je dán zákonem o DPH. Znalost údajů o žalobci nemá v případě podávání

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

kontrolního hlášení žádnou relevanci. Daňový subjekt je povinen tvrdit veškeré zákonem požadované údaje, které jsou podstatné pro správné stanovení daňové povinnosti, a tyto skutečnosti rovněž prokázat (§ 92 odst. 3 daňového řádu), *správce daně tak nemohl chyby kontrolního hlášení sám opravit.*

12. Žalovaný *musel zaslat výzvu dle § 101g odst. 2 zákona o DPH.* Neshledal vadu podání, k jejímuž odstranění měl žalobce vyzvat dle § 74 daňového řádu. Podání žalobce nebylo neúplné, nesrozumitelné nebo neurčité, přičemž právě k nápravě těchto vad podání slouží § 74 daňového řádu. Kontrolní hlášení obsahovala všechny náležitosti, které pro ně stanoví § 70 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný neshledal oprávněnou ani námitku žalobce, že ho měl správce daně o vadě podání informovat jiným, méně formálním způsobem (např. e-mailem). V daňovém řádu ani v zákoně o DPH není zakotvena povinnost neformálně upozorňovat daňové subjekty na jejich zákonné povinnosti vyplývající z hmotněprávních či procesních předpisů. Výzvy dle § 101g správce daně mohl doručovat jen elektronicky, a to primárně prostřednictvím datové schránky (§ 101g odst. 4 zákona o DPH). Daňový řád ani zákon o DPH nezakotvují povinnost upozorňovat daňové subjekty na jejich zákonné povinnosti vyplývající z těchto předpisů ani povinnost poskytovat poradenství. Žalobce měl na výzvy reagovat zákonem předepsaným způsobem, tedy podáním následného kontrolního hlášení dle § 101g odst. 3 zákona o DPH.

13. Správce daně ve výzvách poučil žalobce o tom, jakým způsobem má podat následné kontrolní hlášení. Proto žalobce *nemohl reagovat včas e-mailem.* Skutečnost, že žalobce neměl z důvodu turistického pobytu v zahraničí možnost odeslat datovou zprávu, není okolností vylučující odpovědnost za správní delikt. Správce daně nemohl prodloužit lhůtu pro podání následného kontrolního hlášení, a to s ohledem na pevné zakotvení této pětidenní lhůty (§ 101g ve spojení s § 101e odst. 3 zákona o DPH). Správce daně nemohl na e-mailovou zprávu pohlížet jako na následné kontrolní hlášení, neboť neobsahovala údaje o změně, doplnění nebo potvrzení kontrolních hlášení. V podání se žalobce pouze omluvil a uvedl, že následná kontrolní hlášení podá později.

14. Dle žalovaného *dikce § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH nebránila tomu, aby správce daně žalobci uložil sporné pokuty.* Toto ustanovení nemůže obsahovat slovo „následné”. Pokutu v něm stanovenou ve výši 30 tis. Kč správce daně uloží v případě, že nedojde na základě výzvy ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, tedy nikoli v hlášení následném. Následné kontrolní hlášení daňový subjekt podává právě jako reakci na výzvu správce daně (§ 101g odst. 3 zákona o DPH).

15. Dle žalovaného se platební příkazy netýkaly totožného skutku a správce daně tedy *nemohl uložit jedinou sankci.* V nyní posuzovaném případě stanovil povinnost podat kontrolní hlášení daňovému subjektu zákon o DPH, nikoliv daňový řád, jak tomu bylo v rozsudku 5 Afs 407/2019. Jedná se tak o odlišnou právní konstrukci, skutek se vztahuje ke konkrétnímu období, s nímž je spojeno porušení povinnosti daňového subjektu spočívající v pozdním podání kontrolního hlášení nebo následného kontrolního hlášení. Pokud žalobce porušil povinnost podat následné kontrolní hlášení vždy k jinému období, jednalo se o více skutků, za které musel správce daně uložit více sankcí.

16. Daňové orgány nemohly analogicky užít § 116 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku (**trestní zákoník**), resp. § 7 zákona o odpovědnosti za přestupky. Analogie práva má své místo především v právu soukromém. Navíc zákon o DPH v § 101h odst. 1 zakotvuje v rámci institutu kontrolního hlášení systém pokut vznikajících přímo ze zákona. Správce daně tak neměl prostor pro správní uvážení. Daňové orgány tedy nemohly identifikovat právní mezeru, kterou by bylo třeba překlenout pomocí práva

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

trestního či přestupkového. V daném případě vycházely ze systematiky, v rámci které vedle povinnosti podat daňové přiznání za každé zdaňovací období mají vybrané daňové subjekty (§ 101c zákona o DPH) povinnost v zákonné lhůtě podat kontrolní hlášení (§ 101e zákona o DPH). Žalobce porušil tuto povinnost v několika kalendářních měsících; každé porušení je sankcionováno zvlášť.

17. Žalovaný odkázal na důvodovou zprávu k novele zákona o DPH č. 80/2019 Sb. Tou zákonodárce vnesl do zákona o DPH půlroční lhůtu, v jejímž rámci musí správce daně vydat platební výměr na pokutu podle § 101h zákona o DPH. Důvodová zpráva konkrétně zmiňuje způsob, kterým lze „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 správné uvážení, resp. souhrnné uložení jedné pokuty)“. Z této části důvodové zprávy žalovaný dovodil, že v případě opakovaných porušení povinnosti související s kontrolním hlášením vzniká zákonem předvídaná sankce za každé jednotlivé porušení. Nelze uložit pouze jedinou souhrnnou pokutu. Z tohoto důvodu touto novelou zákonodárce zanesl do zákona o DPH půlroční lhůtu, v rámci níž musí správce daně vydat platební výměr na pokutu dle § 101h zákona o DPH. Nebylo podstatné, zda pozdě podaná následná kontrolní hlášení pojila časová souvislost či to, že zde byl totožný předmět útoku.

III. Posouzení žaloby

18. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

19. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.), neboť účastníci takový postup akceptovali. Žalobce nenavrhoval, aby soud u jednání prováděl dokazování. Ostatně mezi účastníky není sporná skutková, ale právní otázka (viz dále).

20. Žaloba je důvodná.

21. Předně soud uvádí, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Lze z něj seznat, jakým způsobem daňové orgány rozhodly, výrok neodporuje odůvodnění, je z něj možné zjistit, jakými úvahami byly daňové orgány vedeny a jak vypořádaly námitky.

22. Podle § 101c písm. a) zákona o DPH je plátce povinen podat kontrolní hlášení, pokud *uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal přede dnem uskutečnění takového plnění úplatu, ze které vznikla povinnost přiznat daň.*

23. Podle § 101e odst. 2 zákona o DPH platí, že plátce, který je fyzickou osobou, *podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání.*

24. Podle § 101g odst. 2 zákona o DPH *správce daně údaje uvedené v kontrolním hlášení posoudí, popřípadě prověří a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.* Podle § 101g odst. 3 téhož zákona, ve znění účinném do konce roku 2022, byl plátce povinen na výzvu reagovat do 5 pracovních dnů od oznámení výzvy tím, že nesprávné nebo neúplné údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení. Ve znění od začátku roku 2023 pak platí, že plátce je povinen následné kontrolní hlášení podat do 17 dnů ode dne dodání výzvy do datové schránky. Tato příznivější právní úprava však žalobci nepomáhá. Lhůta 17 dnů od dodání by žalobci

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

skončila 1. 8. 2022, tedy cca dva týdny předtím, než na výzvy reagoval předložením kontrolních hlášení přes internetový portál daňové správy.

III.A. Podmínky pro zaslání výzev dle § 101g zákona o DPH

25. Žalobce namítá, že vzhledem k okolnostem případu správce daně neměl žalobce vyzývat podle § 101g odst. 2 zákona o DPH, ale měl postupovat neformálně, například žalobce vyzvat k nápravě kontrolních hlášení prostřednictvím e-mailu, telefonicky či popřípadě mu zaslat výzvu podle § 74 daňového řádu. Pokud mu zaslal výzvu dle § 101g zákona o DPH, jednal v rozporu se základními zásadami daňového řízení.

26. Dle § 101g odst. 2 zákona o DPH správce daně posoudí, případně prověří údaje uvedené v kontrolním hlášení *a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil*. Tzn., že pokud správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti nebo úplnosti údajů uvedených v kontrolním hlášení, musí vyzvat plátce daně, aby tyto nedostatky napravil. Situace, ve kterých mohou správci daně vzniknout pochybnosti, zákon nijak nedefinuje. To, zda správce daně identifikoval pochybnosti, je třeba zkoumat z konkrétních skutkových okolností každého případu.

27. Z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS, plyne, že pokud vznikne pochybnost

nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu.

28. V posuzované věci správce daně ve výzvách uvedl, že na základě porovnání údajů o dodavatelsko-odběratelských transakcích vykázaných v kontrolním hlášení jiného plátce zjistil nedostatky, které žalobci konkrétně vytknul. O oprávněnosti pochybností správce daně ostatně svědčí i to, že žalobce podal následná kontrolní hlášení, v nichž upravil původně nesprávné údaje. V tomto ohledu nemohlo být podstatné, že správce daně měl dle žalobce vědět, že žalobce poskytuje IT služby podléhající DPH, popřípadě o jaké konkrétní plnění se jedná. Nemohl žalobce nevyzvat k opravě kontrolního hlášení, resp. údaje, které tvrdil žalobce, sám z vlastní činnosti nahradit jím zjištěnými správnými údaji, jak se domnívá žalobce. V tomto ohledu si žalobce musí uvědomit, že sám má povinnost tvrdit údaje rozhodné pro správu daní. V nynějším řízení nešlo o doměření daně formou pomůcek, aby daňové orgány bez dalšího zasahovaly do žalobcových daňových tvrzení. Správce daně proto správně vyzval žalobce k nápravě na základě pochybnosti o správnosti údajů uvedených v kontrolních hlášeních. Postupoval při tom způsobem, který mu výslovně ukládá zákon o DPH (srov. bod 30 níže). Ostatně k obdobnému závěru zdejší soud došel i v rozsudku ze dne 14. 6. 2023, č. j. 5 Af 41/2018-147, na který soud v tomto ohledu odkazuje.

29. V tomto směru správce daně nepochybil, ani pokud nevyzval žalobce k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu. Toto ustanovení slouží k nápravě zjevných vad podání, v důsledků kterých daňové orgány některá podání ani nepovažují za řádná podání (srov. např. Rozehnal, T., *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer: ASPI, právní stav k 1. 5. 2019, komentář k § 74). V tomto ohledu jsou typickými znaky vadného Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

podání jeho nečitelnost, vnitřní rozpornost, neúplnost či zmatečnost. Takto vadné podání není způsobilé k projednání, popřípadě nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní [§ 74 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu]. Vadným bude podání nepodepsané, neobsahující základní náležitosti rozhodné pro určení jeho přípustnosti apod. Dále to může být například podání, ve kterém daňový subjekt chybně uvedl zdaňovací období, za které ho chtěl podat (rozsudek ze dne 9. 9. 2022, č. j. 5 Afs 281/2021-34, *MD VIDEO*, v němž NSS mj. řešil také kontrolní hlášení), zaslání podání daňovému orgánu bez plné moci daňového poradce (rozsudek NSS ze dne 6. 11. 2008, č. j. 2 Afs 89/2008-86, *Orlická kapitálová společnost*) či pokud daňový subjekt omylem přiloží nesprávnou přílohu k datové zprávě (rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-31, *TOS ZNOJMO*). V posuzovaném případě ovšem kontrolní hlášení neobsahovala takhle zjevné vady. Správce daně až během kontroly údajů v něm uvedených zjistil, že kontrolní hlášení patrně neobsahuje správné údaje stran vykázaných plnění.

30. Jakkoli se může v některých případech jevit vhodným žalobce nejdříve neformálně upozornit (např. telefonicky či e-mailem) na nesrovnalosti v jeho podáních (např. kontrolních hlášeních), za projev zásady vstřícnosti a součinnosti nelze dovodit, že by správce daně jednal nezákonně. Výzvu dle § 101g odst. 2 zákona o DPH předvídá zákon. Právě za pomoci této výzvy správce daně umožňuje daňovému subjektu opravit chybné kontrolní hlášení. Podstatné je, že vydání této výzvy nevede automaticky k uložení pokuty (*a contrario* rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2019, čj. 8 Af 31/2014-50). Reagoval-li by žalobce řádně na tuto výzvu v zákonem stanovené lhůtě, k uložení pokuty by nedošlo. Problémem tedy není, že správce daně tuto výzvu vydal. Problémem je, že žalobce tuto výzvu řádně ve lhůtě nereagoval. Z pohledu žalobce tak problematická je spíše relativně krátká lhůta pro podání opraveného kontrolního hlášení. Daňovému subjektu se však otevírá možnost prominutí či snížení uložené pokuty v řízení o prominutí pokuty (viz dále). Takový postup by také odpovídal zásadě vstřícnosti či šetření práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (§ 5 odst. 3 a 6 odst. 4 daňového řádu).

III.B. *K výzvě správce daně žalobce nereagoval ani řádně, ani včas*

31. Žalobce má za to, že včas reagoval na výzvy, neboť správci daně ve lhůtě zaslal e-mail, v němž mj. tvrdil, že z technických důvodů nemohl odpovědět prostřednictvím datové schránky.

32. S tím soud nesouhlasí. Správce daně poučil žalobce o tom, jakým způsobem měl nedostatky kontrolních hlášení opravit. Výzvy obsahovaly informaci, že dle § 101a odst. 1 zákona o DPH má žalobce podat následné kontrolní hlášení elektronicky. Pokud by bylo následné kontrolní hlášení podáno datovou zprávou vyžadující dodatečné potvrzení, ve smyslu § 101d odst. 2 zákona o DPH jej musel žalobce potvrdit ve lhůtě pro podání následného kontrolního hlášení (nedostačoval tedy prostý e-mail). Výzvy sice neobsahovaly informaci, že lhůta 5 dnů je lhůtou zákonnou, kterou nelze prodloužit, avšak žalobce upozorňovaly na nutnost splnit požadavky ve výzvách v pětidenní lhůtě. Z uvedeného plyne, že správce daně nemohl považovat e-mail zasláný žalobcem za dostatečnou reakci na výzvy (neobsahoval následná kontrolní hlášení; nešlo o zákonem předpokládaný formát zprávy), a to ani s ohledem na to, že žalobce později (po uplynutí lhůty) správci daně skutečně zaslal následná kontrolní hlášení. Správce daně tedy jednal správně. Žalobce řádně poučil o tom, jak může jeho výzvě vyhovět, a také o následcích spojených s tím, pokud výzvě nevyhoví.

33. Nadto s ohledem dikci § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH daňové orgány nemohou při ukládání pokuty zohledňovat konkrétní okolnosti posuzovaného případu.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Byť u jině, obdobné výzvy dle § 101h odst. 2 zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2022 (v současném znění jde o odstavec 3), správce daně má povinnost výši pokuty určit vzhledem k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daně. V nyní řešené situaci zákonodárce toto neumožnil.

34. Pro městský soud je určující, že tato nemožnost zohlednit individuální okolnosti případu vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu. Sazby pokut za naplnění jednotlivých skutkových podstat deliktů dle § 101h odst. 1 zákonodárce stanovil jako absolutní částky, od nichž se správce daně nemůže odchýlit. Správce daně musí pokutu uložit vždy, naplní-li daňový subjekt skutkovou podstatu deliktu dle § 101h odst. 1 zákona o DPH (rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2022, č. j. 4 Afs 53/2022-40, *TERMINAL OIL*, bod 15, a další rozsudky NSS v něm odkázané; srov. také rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 8. 2024, č. j. 18 Af 13/2023-76, ve věci nynějšího žalobce).

35. Městský soud nicméně zdůrazňuje, že to neznamená, že nelze následky této pokuty nijak mírnit. To by nakonec ani nebylo v souladu se základními právy daňových subjektů. Jednou z elementárních zásad působení práva ve společnosti je, že zásahy veřejné moci do právní sféry fyzických a právnických osob musí být přiměřené. Ve vztahu k rozhodování o výši sankce za porušení právní povinnosti to znamená, nelze abstrahovat od závažnosti porušení povinnosti.

36. Nicméně zákon o DPH pro tyto účely zavádí zvláštní řízení o prominutí uložené pokuty dle § 101k zákona o DPH. V tomto řízení může správce daně její výši modifikovat ve vazbě na konkrétní okolnosti posuzovaného případu a pokutu zčásti nebo zcela prominout. Daňové orgány tak v nyní posuzovaném řízení nepochybily, pokud nezkomaly důvody, kvůli kterým žalobce včas nepodal dodatečná kontrolní hlášení, to je možné pouze v samostatném řízení o prominutí pokuty podle § 101k zákona o DPH. Správce daně tudíž ani nemohl zohlednit konkrétní okolnosti nynějšího případu. To bez dalšího platí také pro údajnou nemožnost podat včasná následná kontrolního hlášení z dovolené v Kyrgyzstánu.

III.C. Sankce dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH se ukládá za opožděné následné kontrolní hlášení

37. Soud nesouhlasí s výtkou, že § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH se týká pouze pokut za *kontrolní hlášení*, nikoliv za *následné kontrolní hlášení*. Povinnost uhradit pokutu vzniká za nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě, pokud jej plátce nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení. Přestože toto ustanovení vysloveně nezmiňuje následné kontrolní hlášení, z logiky věci je zřejmé, že změna, doplnění či potvrzení údajů se uskuteční právě prostřednictvím institutu následného kontrolního hlášení. Stejnou optikou na toto ustanovení konstantě nahlíží i judikatura NSS či odborná literatura (např. Kuneš, Z., *Zákon o dani z přidané hodnoty 2022. Úplné znění zákona o DPH k 1. 1. 2022 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. Praha: Wolters Kluwer: ASPI, právní stav k 1. 1. 2022). Ostatně skutečnost, že pro následná kontrolní hlášení platí stejná ustanovení jako pro kontrolní hlášení, vyplývá i z § 101f odst. 3 zákona o DPH, který stanoví, že pro *následné kontrolní hlášení se použijí obdobně ustanovení o kontrolním hlášení, nestanoví-li zákon jinak*.

38. Žalobce také s odkazem na náleží Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, č. 40/2017 Sb., tvrdil, že zákonodárce nenastavil právní úpravu kontrolního hlášení správně. Soud uvádí, že Ústavní soud skutečně zrušil některá ustanovení týkající se kontrolního hlášení (konkrétně § 101d odst. 1 zákona o DPH, ve znění ke dni 31. 12. 2017 a § 101g odst. 5 zákona o DPH, ve znění ke dni 31. 12. 2017). V návaznosti na Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

uvedený derogační náleží zákonodárce novelizoval § 101d odst. 1 zákona o DPH zákonem č. 371/2017 Sb. Soud připomíná, že správce daně vydal prvoinstanční rozhodnutí (platební výměry) dne 11. 8. 2022. Z důvodu pro žalobce výhodnější pozdější právní úpravy pak žalovaný na žalobce vztáhnul dokonce zákon o DPH ve znění od 1. 1. 2023. Derogační zásahy Ústavního soudu se tudíž týkaly znění zákona o DPH, které daňové orgány v tomto případě nepoužily. Zbývá dodat, že Ústavní soud ve zbytku potvrdil ústavní konformitu sankčního mechanismu zakotveného v § 101h odst. 1 zákona o DPH.

39. S podstatou věci se mívá žalobcův odkaz na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 5. 2018, č. j. 22 Af 89/2017-30. V právě uvedeném rozsudku soud přezkoumával zákonnost rozhodnutí o žádosti o prominutí pokuty ve výši 50 tis. Kč za nepodání kontrolního hlášení. Tehdejší žalobce se tedy nebránil proti uložení pokuty, jak je tomu v nynější kauze.

40. Posud je žaloba nedůvodná.

III.D. Dílčí útoky pokračujícího správního deliktu

41. Poslední námitkou žalobce zpochybnil uložení pokuty dle § 101h zákona o DPH. I pokud by jeho jednání mělo být správním deliktem, šlo o dílčí útoky pokračujícího správního deliktu, za které mu měl správce daně uložit jednu pokutu, nikoliv devět dílčích pokut.

42. Podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH ve spojení § 101h odst. 2 písm. a) zákona o DPH platí, že pokud plátce, který je fyzickou osobou, nepodá kontrolní hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 15 tis. Kč.

43. Soud předesílá, že stejnou otázkou k deliktu dle jiného písmene § 101h zákona o DPH se podrobně zabýval Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 25. 6. 2024, č. j. 39 Af 5/2023-39. Odlišnost odkazovaného případu spočívá v tom, že správce daně uložil tehdejšímu daňovému subjektu pokutu za dodatečné podání kontrolního hlášení, aniž ho k tomu vyzýval [101h odst. 1 písm. a) ve spojení s § 101f odst. 2 zákona o DPH], kdežto v posuzovaném případě správce daně posílal žalobci výzvu k podání dodatečného kontrolního hlášení dle § 101g odst. 2 zákona o DPH. Tato dílčí odlišnou použitých skutkových podstat ovšem nemá vliv na obecné závěry rozsudku 39 Af 5/2023 ohledně analogického užití institutu pokračování v přestupku i v případech správního trestání dle § 101h zákona o DPH. Tzn., že pokud delikvent skutečně dílčími útoky pokračoval v páčání správního deliktu, bylo mu třeba uložit sankci s respektem k pravidlům, která ovládají ukládání sankce za pokračující přestupek. Na tento rozsudek soud žalovaného plně odkazuje.

44. Soud pro přehlednost připomíná závěry rozsudku 39 Af 5/2023. Ani delikt podle § 101h odst. 1 písm. c) ve spojení s § 101g odst. 1 zákona o DPH nelze považovat za přestupek podle § 5 zákona o přestupcích, neboť takto ho zákon výslovně neoznačil. 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. Jakkoli zákon o DPH neobsahuje vlastní úpravu pokračování ve správním deliktu, i ve vztazích, které reguluje, lze analogicky aplikovat § 7 zákona o přestupcích, jež pokračování upravuje. A to z následujících důvodů.

45. 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, Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

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 (např. rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2008, č. j. 1 As 27/2008-67, a navazující judikatura).

46. Jak v rozsudku 39 Af 5/2023, tak v nynější kauze soud zkoumal, zda analogické použití § 7 zákona o přestupcích (pokračování v přestupku) podporují také závěry rozsudků NSS ze dne 8. 4. 2020, č. j. 4 Afs 330/2019-39, a ze dne 2. 5. 2022, č. j. 5 Afs 407/2019-26. Zjistil, že tomu tak je. Přestože právě cit. rozsudky řešily pokračování v deliktu v kontextu § 247a zákona o DPH (pokuta za podání formulářového podání jinak než elektronicky), NSS dovedl, že při ukládání pokuty je nezbytné aplikovat zásady správního trestání. Podobně, jak tomu bylo v nynějším případě, ani tehdy soud nepřihlédl k argumentu, že jde o správní delikt dle daňového řádu (nyní dle zákona o DPH), který správci daně neposkytuje prostor pro správní uvážení.

47. Nedůvodnou je také polemika žalovaného, že § 101h odst. 1 c) zákona má oproti § 247a daňového řádu odlišnou konstrukci či to, že se každý skutek vztahuje ke konkrétnímu období, s nímž je spojeno porušení povinnosti daňového subjektu spočívající v pozdním podání kontrolního hlášení nebo následného kontrolního hlášení.

48. To, zda výchozí povinnost a sankci za její nesplnění upravuje zákon o DPH či daňový řád, není podstatné. Dle soudu je stěžejní jen a právě naplnění definičních znaků pokračujícího správního deliktu. Daňový řád je vůči zákonu o DPH obecným zákonem (*lex generalis*). Tato skutečnost ovšem nemá vliv na to, že i na sankce ukládané dle zákona o DPH se mohou uplatnit základní zásady týkající se správního trestání. Žalovaný nemohl uspět s nepřesvědčivými argumenty, že § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH má odlišnou konstrukci. Ustanovení § 247a odst. 2 daňového řádu a § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH jsou přitom i jazykově formulovány obdobně:

- povinnost uhradit pokutu, pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě [§ 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH]
- povinnost uhradit pokutu, pokud daňový subjekt učinil podání jinak než elektronicky (§ 247a odst. 2 daňového řádu).

49. Ani gramatický výklad tak nezavdává důvod k domněnce, že na posuzovaný případ nedopadají závěry rozsudků 4 Afs 330/2019 a 5 Afs 407/2019. Obě ustanovení řeší následek porušení nepeněžitých povinností při správě daní. I v posuzovaném případě stejně jako u § 247a odst. 2 daňového řádu vzniká povinnost uhradit pokutu přímo ze zákona. Dílčí útok (v rámci skutku) se sice vztahuje ke konkrétnímu období, s nímž se pojí porušení povinnosti podat včasné následné kontrolní hlášení, avšak ani pokuta dle § 247a odst. 2 daňového řádu se nutně netýkala pouze podání v jednom konkrétním období, ale učinění několika úkonů v chybné formě v různých obdobích. V rozsudku 4 Afs 330/2019 ovšem NSS stejně shledal, že na taková jednání je třeba nahlížet jako na dílčí útoky pokračujícího správního deliktu. Nelze odhlížet ani od toho, že důvodem pro připuštění analogie nebylo „dlouhodobé“ porušování povinnosti podat elektronické podání, nýbrž výsledná zcela nepřiměřená výše pokuty, jelikož:

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, jež 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Soud tedy uzavírá, že obě normy obdobným způsobem sankcionují zapovězené jednání (nejednání) daňových subjektů. Soud neshledal racionální důvod, proč by měl při jejich aplikaci postupovat odlišně.

50. Přílehlavým není ani odkaz žalovaného na důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb. Soud upozorňuje, že důvodová zpráva není součástí zákona a pro soud není závazná (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 16. 1. 2003, sp. zn. III. ÚS 671/02). Důvodová zpráva je tudíž jen jednou z interpretačních pomůcek (rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2020, č. j. 3 Afs 110/2018-38, *Sport Česká Lípa*, bod 21). Jde-li o důvodovou zprávu k zákonu č. 80/2019 Sb., soud nepominul, že tato není v rozporu se závěrem, že se žalobce mohl dopustit také pokračujícího správního deliktu opakovaným porušením povinnosti stanovené v § 101g zákona o DPH, jak detailně rozebral Krajský soud v Praze v rozsudku 39 Af 5/2023. V tomto soud pro stručnost plně odkazuje na body 38 a násl. právě cit. rozsudku.

51. I s ohledem na okolnosti nynějšího případu, které daňové orgány přehledně popsaly, soud může vyslovit, že na jednání žalobce je třeba nahlížet jako na pokračující delikt. Žalovaný se ostatně ani nebrání tomu, že šlo o dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňující skutkovou podstatu stejného správního deliktu a spojené stejným způsobem provedení ve zjevné věcné a časové souvislosti (viz vyjádření k žalobě). Zpochybňoval toliko odvolací argumentaci, že delikt dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH může být také pokračujícím správním deliktem. Tento jeho názor, jak soud právě vysvětlil, ovšem neobstál. Žalobce se tedy dopustil pokračujícího správního deliktu, a proto mu správce daně nemohl uložit několik samostatných pokut ve výši celkem 135 tis. Kč [tj. 9 x 15 tis. Kč za každé jednotlivé porušení § 101h odst. 1 písm. c) zákona o DPH], ale mohl uložit pouze jednu pokutu ve výši 15 tis. Kč.

52. Ani skutečnost, že žalobce spáchal správní delikt, který byl založen na objektivní odpovědnosti, nic nemění na jeho pokračování. Žalobce byl veden jednotným záměrem. I mezi správními delikty, které jsou založeny na objektivní odpovědnosti, budou takové, které pachatel způsobil 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 (viz rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2019, č. j. 10 As 96/2018-59, *RACIO*, body 17 a násl.). Je tedy zřejmé, že ani v případě deliktu založeného na objektivní odpovědnosti nelze vyloučit jeho páchaní jako pokračujícího deliktu. Nutno doplnit, že žalobce v průběhu řízení sám uváděl, že při sporném jednání ho vedl jednotný záměr. 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 NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 49/2012-33, bod 18). Z jednání žalobce je patrné, že od počátku zamýšlel nepodat následná kontrolní hlášení ve lhůtě k tomu ve výzvách určené (byť z důvodů, které označil za objektivní; viz část III.B. shora).

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech

53. Soud shledal žalobu důvodnou. Proto napadené rozhodnutí, jakož i platební výměry, podle § 78 odst. 1 a 3 s. ř. s. zrušil a věc dle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který vyslovil soud ve rušícím rozsudku (část III.D.), je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

54. Žalobci náleží náhrada nákladů řízení. Náhrada nákladů řízení představuje v dané věci zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady zastoupení. Mimosmluvní odměna zástupce činí 6 200 Kč za 2 úkony právní služby (převzetí právního zastoupení, podání žaloby) po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu. Dále žalobci přísluší náhrada hotových výdajů jeho zástupce ve výši 600 Kč za 2 úkony právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Protože zástupce žalobce je plátcem DPH, zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani, kterou je tento povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů tedy činí 11 228 Kč, které je žalovaný povinen uhradit žalobci v přiměřené lhůtě k rukám žalobcova zástupce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení u Nejvyššího správního soudu.

Nesplní-li povinný (žalovaný) dobrovolně, co mu ukládá výrok II vykonatelného rozhodnutí, může oprávněný (žalobce) podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Praha, 29. srpna 2024

Jan Kratochvíl v. r.
předseda senátu