



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Michala Bobka, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Restaurace Coloseum s. r. o.**, se sídlem Hora Svatého Šebestiána 103, Hora Svatého Šebestiána, zast. JUDr. Janem Brodцем, LL.M., Ph.D., advokátem se sídlem Rubešova 162/8, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16711/22/5300-21444-712862, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 2. 2024, č. j. 141 Af 11/2022 - 81,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího právního zástupce JUDr. Jana Brodce, LL.M., Ph.D., advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Tento rozsudek se zabývá určením počátku běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty týkající se *povinnosti uhradit pokutu za nepodání kontrolního hlášení* k dani z přidané hodnoty podle § 101i odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a to konkrétně v případech, kdy plátcí vznikla povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč z důvodu nepodání kontrolního hlášení „*ani v náhradní lhůtě*“ podle § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona. Nejvyšší správní soud posuzoval, zda tato prekluzivní lhůta počíná běžet již uplynutím zákonné lhůty k podání kontrolního hlášení

(§ 101e odst. 1 zákona o DPH), nebo až marným uplynutím náhradní pětidenní lhůty určené oznámením výzvy správcem daně (§ 101g odst. 1 téhož zákona).

[2] Finanční úřad pro Ústecký kraj vydal ve dnech 27. 12. 2021 a 22. 2. 2022 celkem 22 platebních výměrů, kterými podle § 101h odst. 4 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2022 ve spojení s § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona uložil žalobkyni pokutu ve výši 50 000 Kč za *nepodání kontrolního hlášení k DPH* za měsíce duben až prosinec 2019, měsíce únor, březen, červen až říjen 2020 a měsíce květen až říjen 2021 (tj. celková výše pokuty činila 1 100 000 Kč).

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 5. 2022, č. j. 16711/22/5300-21444-712862 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání žalobkyně zamítl a všech 22 platebních výměrů potvrdil.

[4] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 5. 2. 2024, č. j. 141 Af 11/2022 - 81, (dále jen „napadený rozsudek“) rozhodnutí žalovaného zrušil ve výrocích I. až XVII. (týkajících se platebních výměrů za období duben až prosinec 2019, měsíce únor, březen, červen až říjen 2020 a měsíc květen 2021) a v tomto rozsahu věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že tyto platební výměry byly vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty šesti měsíců pro rozhodnutí o povinnosti uhradit pokutu podle § 101i odst. 3 zákona o DPH.

[5] Krajský soud konkrétně přijal závěr, podle něhož šestiměsíční prekluzivní lhůta počíná běžet již posledním dnem řádné lhůty pro podání kontrolního hlášení ve smyslu § 101e odst. 1 zákona o DPH, tedy 25. den kalendářního měsíce následujícího po měsíci, za který mělo být podáno kontrolní hlášení. Nepřisvědčil žalovanému, který se mimo jiné s ohledem na metodický pokyn generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) dovolával určení počátku běhu této prekluzivní lhůty v případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH až marným uplynutím náhradní lhůty k podání kontrolního hlášení (ve smyslu § 101g odst. 1 zákona o DPH). Takový závěr by totiž podle krajského soudu nerefletoval smysl zavedení uvedené šestiměsíční lhůty, jak plyne z důvodové zprávy. Krajský soud rovněž zdůraznil, že závisí jen na správci daně, kdy výzvu k plnění povinnosti v náhradní lhůtě vůči daňovému subjektu učiní. Byť skutková podstata § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH je naplněna až v okamžiku, kdy plátce daně nepodá kontrolní hlášení nejen ve stanové lhůtě, ale ani v náhradní lhůtě stanovené výzvou podle § 101g odst. 1 stejného zákona, není podle názoru soudu důvod rozlišovat běh tříleté prekluzivní lhůty podle § 101i odst. 2 zákona o DPH a lhůty šestiměsíční podle § 101i odst. 3 téhož zákona. Pokud by zákonodárce chtěl rozlišovat porušení povinností v odstavcích 2 a 3 uvedeného ustanovení, dalo by se očekávat, že v něm takové rozlišení výslovně uvede.

[6] Naopak ve vztahu k výročkům XVIII. až XXII. napadeného rozhodnutí (týkajícím se platebních výměrů za období červen až říjen 2021) městský soud žalobu zamítl. Tyto platební výměry byly vydány v zákonné lhůtě 6 měsíců. Krajský soud neshledal důvodnými ani zbylé žalobní námitky. Daňové orgány postupovaly v souladu se zásadami zdrženlivosti, přiměřenosti, poučovací, hospodárnosti i rychlosti. Pokuta nebyla uložena ani v likvidační výši.

II. Kasační stížnost, vyjádření a replika

[7] Rozsudek krajského soudu napadá žalovaný (stěžovatel) kasační stížností v rozsahu zrušujícího výroku (I. výrok) a souvisejícího výroku o nákladech řízení (III. výrok). Její důvod spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud (též jen „NSS“) napadený rozsudek v rozsahu výroků I. a III. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel předně namítá *nepřezkoumatelnost* napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Nemá být zřejmé, co krajský soud vedlo k jeho závěru ohledně nemožnosti rozlišování porušení povinností pro účely určení počátku běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty.

[9] V rovině věcné poté stěžovatel namítá, že krajský soud posoudil nesprávně otázku *počátku běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty* dle § 101i odst. 3 zákona o DPH. Výklad krajského soudu, tedy že v případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona tato lhůta běží již od uplynutí zákonem stanovení lhůty k podání kontrolního hlášení, postrádá oporu v záměru zákonodárce a je rozporný se zněním § 101i odst. 3 zákona o DPH a s jeho smyslem a účelem.

[10] Podle stěžovatele v případě pokuty podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH (tj. nepodání kontrolního hlášení „ani v náhradní lhůtě“) počíná běžet šestiměsíční prekluzivní lhůta právě až v návaznosti na marné uplynutí náhradní lhůty. Z důvodové zprávy je totiž zřejmý záměr zákonodárce považovat za počátek běhu lhůty okamžik naplnění jedné ze skutkových podstat porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením, jak jsou uvedeny v písm. a) až d) § 101h odst. 1 zákona o DPH. Toto ustanovení přitom rozlišuje celkem čtyři různé situace, které řadí podle závažnosti pochybení, čímž má být dosaženo přiměřenosti sankce a vytvoření motivačního prvku pro plátce, aby chtěli závadný stav odstranit. Podle stěžovatele tudíž zákonodárce pro případy podle § 101 odst. 1 zákona písm. a) a b) zákona o DPH považoval za den porušení povinnosti (a tudíž i počátek běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty) již den marného uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání kontrolního hlášení. Naopak pro případy podle § 101h odst. 1 písm. c) a písm. d) je tímto okamžikem (a tudíž i počátkem běhu prekluzivní lhůty) až den, kdy marně uplynula lhůta stanovená výzvou správce daně podle § 101g odst. 1, resp. 2 zákona o DPH. V případě pokuty 50 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, která je klíčová v nyní projednávané věci, je tímto okamžikem (porušení povinnosti, a tudíž i počátkem běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty) tedy až den, kdy marně uplynula náhradní lhůta stanovená výzvou správce daně. Ke stejnému závěru dospívá i komentářová literatura a metodický pokyn GFŘ. Pokud přitom metodický pokyn není v rozporu se zákonem, lze dle něj postupovat, jak již potvrdila i judikatura soudů (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 - 38).

[11] Závěrem stěžovatel poukazuje na *absurdní důsledky* krajským soudem dovozeného závěru. Ty mají být zřetelné s ohledem na okolnosti nyní projednávané věci. Stěžovatel konkrétně zdůrazňuje, že v souladu se zákonem mohl v nyní vedené věci správce daně vydat

výzvu k podání kontrolního hlášení za období duben 2019 v náhradní lhůtě nejdříve až cca po 2 letech a 6 měsících od uplynutí zákonné lhůty pro podání kontrolního hlášení v § 101e zákona o DPH. Žalobkyně totiž od roku 2018 soustavně porušovala povinnosti při správě daní, v důsledku čehož jí byl přidělen status nespolehlivého plátce. Správce daně přitom mohl posoudit vznik povinnosti podat kontrolní hlášení na základě údajů vykázaných účastníkem řízení až v návaznosti na podání přiznání k DPH. To žalobkyně učinila dne 30. 9. 2021. Správce daně přitom na takto podané přiznání stěžovatelky ihned reagoval a dne 25. 11. 2021 vydal výzvu k podání kontrolního hlášení za předcházející období, včetně období duben 2019. Jelikož žalobkyně nepodala kontrolní hlášení ani v takto stanovené náhradní lhůtě, vydal správce daně dne 27. 12. 2021 platební výměry za období duben 2019, kterým žalobkyni uložil pokutu. Že správce daně postupoval v řízení v souladu se zásadou rychlosti, přitom krajský soud uznal. Výklad krajského soudu tak absurdně dává správci daně největší prostor pro vydání platebního výměru na pokutu v případě nejméně závažné sankce [dle § 101h odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a naopak nejmenší prostor v případě sankce nejzávažnější [dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH]. S ohledem na uvedené okolnosti projednávané věci přitom krajský soud správci daně nedal v zásadě žádný prostor pro vydání platebních výměrů. Jeho výklad tak popírá i primární účel sankce (preventivní, resp. výchovný) a smysl kontrolního hlášení.

[12] Žalobkyně ve svém vyjádření navrhla kasační stížnost *zamítnout* a požádala o přiznání náhrady nákladů řízení. Závěr krajského soudu ohledně uplynutí šestiměsíční prekluzivní lhůty považuje s ohledem na znění § 101i odst. 3 zákona o DPH za správný a reflektující záměr zákonodárce. Především zdůraznila, že zákon spojuje povinnost uhradit pokutu s nepodáním kontrolního hlášení „ve stanovené lhůtě“. K porušení povinnosti tudíž dochází, pokud kontrolní hlášení není podáno do 25. dne po skončení kalendářního měsíce, za který mělo být podáno. Podle jejího názoru nelze § 101i zákona o DPH vztahovat ke konkrétní pokutě, ale k obecné povinnosti uhradit pokutu za nepodání kontrolního hlášení v zákonné lhůtě. Odkázala rovněž na důvodovou zprávu k novele zákona o DPH zákonem č. 80/2019 Sb., která zakotvení šestiměsíční prekluzivní lhůty v právní úpravě odůvodnila požadavkem na rychlost. Výkladem, kterého se dovolává stěžovatel, by záměr zákonodárce a stanovení šestiměsíční lhůty postrádaly smysl, jelikož správce daně by byl oprávněn vyzvat daňový subjekt ke splnění povinnosti v náhradní lhůtě prakticky kdykoliv při zachování tříleté lhůty. Nad to žalobkyně uvádí, že správce daně podle jejího názoru nejednal ve věci v souladu se zásadou rychlosti. Měl k dispozici prostředky, jak ověřit, zda je na straně žalobkyně dána povinnost k podání kontrolních hlášení.

[13] Stěžovatel v replice zopakoval svoji kasační argumentaci, na které setrval. Naopak argumentaci žalobkyně ohledně jiných možností správce daně ověřit povinnost k podání kontrolních hlášení považuje za ryze účelovou.

III. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval splněním formálních podmínek kasační stížnosti. Konstatoval, že kasační stížnost je přípustná. Napadený rozsudek proto NSS přezkoumal v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů. Přihlížel při tom k případným vadám, které by musel zohlednit i bez návrhu (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[15] Kasační stížnost **není** důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitkou *nepřezkoumatelnosti* napadeného rozsudku, jako nedůvodnou. Z napadeného rozsudku je patrné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech a z jakých důvodů dospěl k jím dosaženému závěru. Krajský soud především uvedl konkrétní důvody, proč podle jeho názoru má být počátek šestiměsíční prekluzivní lhůty spojen již s uplynutím zákonné lhůty k podání kontrolního hlášení podle § 101e odst. 1 zákona o DPH a nikoli až s uplynutím náhradní lhůty stanovené výzvou správce daně, jak se toho dovolával stěžovatel. Stejně tak odůvodnil, proč má za to, že nelze rozlišovat „porušení povinností“ pro účely určení počátku běhu šestiměsíční a tříleté prekluzivní lhůty. Tyto závěry jsou přezkoumatelné. Krajský soud tudíž naplnil požadavky kladené soudní judikaturou na odůvodnění soudních rozhodnutí (např. rozsudky NSS ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015 - 45). Případná nesprávnost závěrů krajského soudu je otázkou věcného přezkumu, nezakládá však nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku.

[17] V rovině věcné je mezi účastníky spornou otázka určení *počátku běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty* podle § 101i odst. 3 zákona o DPH, pokud jde o povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč z důvodu, že kontrolní hlášení nebylo plátcem daně podáno ve stanovené ani v náhradní lhůtě ve smyslu § 101h odst. 1 písm. d) téhož zákona. Podle krajského soudu a žalobkyně je počátek běhu této lhůty spojen již s uplynutím zákonné lhůty pro podání kontrolního hlášení (do 25. dne po skončení kalendářního měsíce, za který mělo být podáno [§ 101e odst. 1 zákona o DPH]). Naopak podle stěžovatele počíná prekluzivní lhůta běžet až marným uplynutím náhradní lhůty k podání kontrolního hlášení dle § 101g odst. 1 zákona o DPH, jejíž počátek je určen výzvou správce daně.

[18] Podle § 101e odst. 1 zákona o DPH platí, že *[p]látce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce* [podtrženo NSS].

[19] Podle § 101g odst. 1 zákona o DPH platí, že *[n]ebylo-li podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy* [podtrženo NSS].

[20] Podle § 101h odst. 1 zákona o DPH platí: *[p]okud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši*

- a) 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván,
- b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván; to neplatí, pokud plátcí povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c nevznikla,
- c) 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo
- d) 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě [podtrženo NSS].

[21] Podle § 101i odst. 2 zákona o DPH platí, že [p]okutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.

[22] Podle § 101i odst. 3 zákona o DPH konečně platí, že [p]ovinnost uhradit pokutu zaniká, pokud nebyl platební výměr, kterým je rozhodnuto o této povinnosti, vydán do 6 měsíců ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti [podtrženo NSS].

[23] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že šestiměsíční prekluzivní lhůta podle § 101i odst. 3 zákona o DPH v případě pokut za nepodání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 zákona o DPH [bez ohledu na jejich výši ve smyslu písm. a) až d)] počíná běžet již uplynutím lhůty k podání kontrolního hlášení podle § 101e odst. 1 zákona o DPH, tj. do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, za který má být podáno. Věcně se ztotožnil s právním závěrem krajského soudu. Za klíčové považoval NSS následující důvody.

[24] Předně je třeba zdůraznit, že § 101i odst. 3 zákona o DPH spojuje počátek běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty výslovně se dnem, „ve kterém došlo k porušení povinnosti“. O jakou povinnost se jedná, nicméně zákon nekonkretizuje. Určení této povinnosti je však klíčové, neboť právě jejím porušením počíná běžet prekluzivní lhůta.

[25] Porušení povinnosti ve smyslu § 101i odst. 3 věty poslední zákona o DPH lze vztáhnout jak k *povinnosti podat kontrolní hlášení* (v zákonné lhůtě dle § 101e odst. 1 zákona o DPH), tak i k *povinnosti učinit tak alespoň v náhradní lhůtě v návaznosti na výzvu správce daně* (dle § 101g odst. 1 téhož zákona). Jazykový výklad § 101i odst. 3 zákona o DPH, pokud činěn izolovaně, tudíž neposkytuje na řešenou otázku jednoznačnou odpověď. Ani jedna z uvedených výkladových možností *a priori* není v rozporu s jeho zněním.

[26] Podle názoru NSS je nicméně s ohledem na systematiku všech relevantních ustanovení a účel šestiměsíční prekluzivní lhůty nutné za povinnost ve smyslu § 101i odst. 3 věty poslední zákona o DPH považovat již primární *povinnost podat kontrolní hlášení* v zákonné lhůtě.

[27] Pokuta podle § 101h odst. 1 zákona o DPH totiž sankcionuje nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení. Ta má být přitom již ze zákona splněna ve lhůtě podle § 101e zákona o DPH. Náhradní lhůta podle § 101g odst. 1 písm. d) zákona o DPH tak přichází v úvahu nutně až sekundárně, a to v těch případech, kdy nebyla splněna povinnost podat kontrolní hlášení již v zákonem stanovené lhůtě. Nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení „ani v náhradní lhůtě“ podle § 101h odst. 1 písm. h) zákona o DPH tak pouze doplňuje již porušení primární povinnosti podat kontrolní hlášení, která ze své podstaty předchází případnému uplatnění „náhradní lhůty“ (a tudíž i vzniku případné sekundární povinnosti podat kontrolní hlášení alespoň v náhradní lhůtě, jejíž běh se odvíjí od výzvy správce daně).

[28] Právě uvedené odráží rovněž jazykové vyjádření a struktura samotného § 101h odst. 1 zákona o DPH, jenž stanovuje sankci v souvislosti s povinností podat kontrolní hlášení. Podle tohoto ustanovení totiž pokuta vzniká tehdy, pokud plátce nepodá kontrolní hlášení „ve stanovené lhůtě“. Takto vyjádřená základní hypotéza tak dopadá na všechny případy

pokračování

pokut podle § 101h odst. 1 zákona o DPH. Písmena a) až d) tohoto ustanovení pouze určují výši pokuty s ohledem na další, k této základní hypotéze přistupující okolnosti [např. právě nepodání kontrolního hlášení „ani v náhradní lhůtě“ ve smyslu písm. d) tohoto ustanovení]. Stejně tak struktura § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH nasvědčuje tomu, že nepodání kontrolního hlášení „ani v náhradní lhůtě“ je rozhodující pouze pro určení konkrétní výše pokuty. Primárním porušením povinnosti, které dané ustanovení sankcionuje, nicméně zůstává právě *nepodání kontrolního hlášení ve „stanovené lhůtě“*. Zákon totiž pasáž o vzniku povinnosti uhradit pokutu zřetelně odděluje od dalších skutečností vztahujících se výslovně jen k její výši [písm. a) až d)].

[29] „Stanovená“ lhůta k podání kontrolního hlášení právnickou osobou je přitom upravena v § 101e odst. 1 zákona o DPH jakožto lhůta 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, za který má být kontrolní hlášení podáno. V § 101h odst. 1 zákona o DPH je tudíž použita obdobná legislativní zkratka odkazující na zákonnou („stanovenou“) lhůtu k podání kontrolního hlášení, jako tomu je i v § 101g odst. 1 zákona o DPH, podle něhož správce daně při nesplnění povinnosti podat kontrolního hlášení ve „stanovené lhůtě“ vyzve plátce k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě. V obou těchto případech jde o zákonem stanovené následky nesplnění (primární) povinnosti plátce k podání kontrolního hlášení ve (stanovené) lhůtě podle § 101e zákona o DPH, tj. do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, za který má být podáno (tj. jednak sankce v podobě *pokuty* [§ 101h odst. 1 zákona o DPH], jednak *povinnost správce daně vyzvat* daňový subjekt ke splnění povinnosti podat kontrolní hlášení v náhradní lhůtě [§ 101g odst. 1 zákona o DPH]).

[30] Pokud je tedy povinnost k uhrazení pokuty vázána primárně na nepodání kontrolního hlášení „*ve stanovené lhůtě*“, pak počíná běžet šestiměsíční prekluzivní lhůta podle § 101i odst. 3 vždy okamžikem marného uplynutí této zákonné lhůty dle § 101e zákona o DPH. Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že závěr krajského soudu odporuje znění § 101i odst. 3 zákona o DPH. Výklad krajského soudu odpovídá nejen znění tohoto ustanovení, ale i systematice ustanovení souvisejících.

[31] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že uvedený výklad odporuje záměru zákonodárce. Naopak souhlasí s krajským soudem, že jím přijatý výklad odpovídá smyslu a účelu právní úpravy a úmyslu, který zákonodárce při zakotvení šestiměsíční prekluzivní lhůty sledoval.

[32] Jak již uvedl krajský soud, prekluzivní šestiměsíční lhůta podle § 101i odst. 3 zákona o DPH byla zavedena do zákona o DPH v důsledku novelizace provedené zákonem č. 80/2019 Sb. s účinností od 1. 4. 2019. V důvodové zprávě k tomuto ustanovení se přitom uvádí: „*Jednou ze základních zásad správy daní je zásada rychlosti. Dle této zásady má příslušný správce daně činit vše bez zbytečných průtahů. V případě daňových deliktů je navíc pro splnění jednoho z primárních účelů sankce, a sice účelu preventivního, resp. výchovného, třeba na dodržování této zásady klást zvýšený důraz. Pokuty za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením podle § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vznikají ze zákona a rozhodnout o povinnosti je platit lze nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí musí v dané lhůtě nabýt právní moci, je takto nastavená délka lhůty nezbytná. 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 (tj. rozhodnutí nepravomocného). Tímto způsobem lze 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). Pozdním postupem správce daně (byť v mezích zákonné tříleté lhůty) by tedy mohly vzniknout vyšší náklady a další negativní dopady nejen daňovému subjektu (pokuta by nesplnila svou preventivní funkci do budoucna), ale i státu (negativní dopad na plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením, nutnost vedení více řízení o tomtéž deliktu atd.). Na základě výše uvedeného je třeba zajistit, aby byl správce daně zákonnou cestou nucen učinit první krok v řízení nejpozději do 6 měsíců od vzniku povinnosti zaplatit pokutu. V opačném případě povinnost platit pokutu zanikne. Tato úprava zároveň zvyšuje právní jistotu subjektu, jelikož po uplynutí předmětné lhůty nebude možno tento daňový delikt již sankcionovat. V případě, že správce daně platební výměr v dané lhůtě vydá, nedochází ke změně stávajícího stavu, neboť navržený odstavec 3 nemění tříletou lhůtu pro pravomocné rozhodnutí o povinnosti platit pokutu (tj. je zachován zejména dostatečný časový prostor pro případné odvolací řízení) [podtrženo NSS].“

[33] Z uvedeného je zřejmé, že smysl a účel šestiměsíční prekluzivní lhůty podle § 101i odst. 3 zákona o DPH odráží záměr zákonodárce posílit zásadu rychlosti a předejít riziku kumulace pokut, a to právě za pomoci stanovení zvýšených nároků na správce daně, pokud jde o časové období, v němž má vydat platební výměr. Tomu přitom závěr krajského soudu odpovídá. Nutí totiž správce daně, aby postupoval při vydávání platebních výměrů, jimiž rozhoduje o pokutě podle § 101h odst. 1 zákona o DPH, co nejrychleji. Tím předchází i riziku kumulace pokut za více období.

[34] Naopak výklad stěžovatele právě nastíněnému smyslu právní úpravy a záměru zákonodárce neodpovídá. Jak již krajský soud vysvětlil, záleží pouze na úvaze správce daně, kdy učiní výzvu k podání kontrolního hlášení v náhradní pětidenní lhůtě podle § 101g odst. 1 zákona o DPH (srov. odst. 28. napadeného rozsudku). Tento závěr stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybňuje; pouze namítá, že v projednávané věci postupoval v souladu se zásadou rychlosti. Individuální okolnosti konkrétní věci, jako je rychlost postupu správce daně zrovna v případě žalobkyně, nicméně nemohou ovlivnit obecně platný závěr o určení počátku běhu prekluzivní lhůty. S ohledem na nastíněný smysl právní úpravy (požadavek rychlosti) nemůže počátek běhu prekluzivní lhůty záviset na úkonu správce daně, jestliže zákon nestanovuje jednoznačnou lhůtu, v níž má správce daně daný úkon učinit. Takový přístup by popřel právě záměr zákonodárce stanovit pro správce daně zvýšené nároky tak, aby platební výměr rozhodující o pokutě vydal co nejrychleji. V konečném důsledku by nedocházelo ani ke snížení rizika vzniku kumulativních pokut, čehož se zákonodárce stanovením šestiměsíční prekluzivní lhůty ve smyslu § 101i odst. 3 zákona o DPH rovněž snažil dosáhnout.

[35] Závěr krajského soudu tudíž odpovídá nejen jazykovému znění, ale i systematickému účelu právní úpravy a úmyslu zákonodárce, který zakotvením šestiměsíční prekluzivní lhůty sledoval.

pokračování

[36] Stěžovatel má sice pravdu, že § 101h odst. 1 zákona o DPH stanovuje čtyři různé výše pokuty podle závažnosti pochybení a jejich motivační funkce. To však ničeho nemění na konstrukci právní úpravy, která sankčně zabezpečuje právě již nesplnění (primární) povinnosti podat kontrolní hlášení „ve stanovené lhůtě“. Jak bylo již uvedeno, následné chování plátce daně ve smyslu písm. a) až d) tohoto ustanovení (tj. podání kontrolního hlášení bez výzvy správce daně, na výzvu správce daně, nebo nesplnění této povinnosti ani v náhradní lhůtě) ovlivňuje pouze výši pokuty.

[37] Nelze navíc přehlédnout jistou nelogičnost v argumentaci samotného stěžovatele. Ten se ve vztahu k pokutě ve výši 50 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH dovolává počátku běhu prekluzivní lhůty až od okamžiku uplynutí náhradní lhůty určené výzvou správce daně, zatímco v případě pokuty ve výši 10 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. b) téhož zákona naopak počítá s během prekluzivní lhůty již od okamžiku uplynutí zákonem stanovené lhůty k podání kontrolního hlášení. Pro rozlišování těchto dvou situací s ohledem na počátek běhu prekluzivní lhůty nicméně není žádný důvod. Obě ustanovení totiž určují výši pokuty v důsledku konkrétní reakce subjektu daně na výzvu správce daně k podání kontrolního hlášení (§ 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH dopadá na situace, kdy kontrolní hlášení *je podáno v náhradní lhůtě*; § 101h odst. 1 písm. d) na případy, kdy kontrolní hlášení *není podáno ani v náhradní lhůtě*).

[38] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že by přijetím výkladu krajského soudu o počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 101i odst. 3 zákona o DPH již okamžikem uplynutí zákonné lhůty k podání kontrolního hlášení (§ 101e odst. 1 zákona o DPH) došlo k popření funkce pokuty a smyslu kontrolního hlášení. Důsledkem je pouze požadavek na rychlost vydání platebního výměru, a to v souladu s výše vymezeným záměrem zákonodárce. Správce daně musí postupovat tak, aby v rámci šestiměsíční prekluzivní lhůty učinil nejen výzvu k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě, ale aby v této lhůtě vydal též platební výměr na výši pokuty určené v závislosti na tom, zda v náhradní lhůtě daňový subjekt kontrolní hlášení podá [písm. b)], či nikoli [písm. d)].

[39] Nejvyšší správní soud chápe argumentaci stěžovatele *ad absurdum*. Lze uznat, že učinit rozhodnutí o povinnosti uhradit pokutu v konkrétní výši během 6 měsíců od uplynutí zákonné lhůty k podání kontrolního hlášení (ve smyslu § 101e odst. 1 zákona o DPH) může být pro správce daně v některých případech (neplnění daňových povinností subjektem daně) obtížné. Jedná se nicméně o důsledek spojený právě s rozhodnutím zákonodárce upřednostnit rychlost a předcházet možnému riziku kumulace pokut za více období. Jak bylo přitom vysvětleno, tento záměr zákonodárce a smysl právní úpravy by byl opačným výkladem, jehož se dovolává stěžovatel, popřen (srov. bod [34] tohoto rozsudku). Za této situace NSS nepřisluší, aby praktické obtíže správce daně spojené s jejím uplatňováním svojí rozhodovací činností odstraňoval v neprospěch daňových subjektů. Je úlohou zákonodárce nastavit sankční zabezpečení zákonem stanovených povinností, včetně časových mezí jejich uplatnění. To zákonodárce učinil, a to jednoznačným upřednostněním požadavku rychlosti.

[40] S ohledem na vše výše uvedené nemůže obstát konečně ani argumentace stěžovatele ohledně možnosti postupovat podle metodického pokynu GFR. V této metodice obsažený výklad o počátku běhu šestiměsíční prekluzivní lhůty, spojený až s uplynutím náhradní

lhůty, není z výše uvedených důvodů zákonný. Nelze se tak dovolat závěrů judikatury NSS, na kterou stěžovatel poukazuje (zejména rozsudku ze dne 27. 9. 2016, č. j. 1 Afs 174/2016 - 38).

[41] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že nepřisvědčil strukturální kasační argumentaci stěžovatele ohledně určení počátku prekluzivní lhůty. Dílčí závěry o uplynutí prekluzivní lhůty, učiněné krajským soudem ve vztahu k jednotlivým platebním výměrům za období duben až prosinec 2019, měsíce únor, březen, červen až říjen 2020 a měsíc květen 2021, přitom stěžovatel samostatně nezpochybňuje. K odůvodnění závěru o uplynutí prekluzivní lhůty u pokut za uvedená období proto NSS odkazuje na odst. 29. až 31. napadeného rozsudku, s nimiž se ztotožňuje.

[42] Závěrem NSS doplňuje, že se nezabýval námitkami žalobkyně uvedenými ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného, podle kterých správce daně v řízení nejednal v souladu se zásadou rychlosti. Žalobkyně v řízení o kasační stížnosti nevystupuje v roli stěžovatele, a tudíž nevymezuje ani rozsah přezkumu. Proti napadenému rozsudku krajského soudu žalobkyně nepodala kasační stížnost, byť tak vzhledem k částečnému neúspěchu ve věci (zamítnutí žaloby v rozsahu, v němž mířila proti výrokům XVIII. až XXII. napadeného rozhodnutí) učinit mohla.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[44] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. V řízení měla úspěch žalobkyně. Proto jí vůči neúspěšnému stěžovateli náleží právo na náhradu nákladů řízení. Tyto náklady tvoří náhrada nákladů právního zastoupení advokátem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. NSS konkrétně přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení za jeden úkon právní služby, kterým je písemné podání (vyjádření ke kasační stížnosti) ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za tento účelně vynaložený úkon právní služby náleží žalobkyni mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu) a částce odpovídající dani z přidané hodnoty (21 %). Celkem tak za jeden úkon právní služby náleží žalobkyni na náhradě nákladů řízení částka 4 114 Kč včetně DPH. Žalovaný je povinen tuto částku zaplatit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně (výrok II. tohoto rozsudku).

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

V Brně dne 5. prosince 2024

pokračování

1 Afs 35/2024 - 48

Michal Bobek
předseda senátu