



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Pavla Molka (soudce zpravodaj) a soudců Petra Mikeše a Ondřeje Bartoše v právní věci žalobce: **Mgr. Jiří Skála**, se sídlem Na Moráni 360/3, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2025, č. j. 17681/25/5100-10612-710970, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 1. 2026, č. j. 31 Af 13/2025-40,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V této věci se Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku a návrhem na předložení § 101g odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), Ústavnímu soudu (dále jen „ÚS“) k přezkumu.

[2] Žalobce podal dne 25. 4. 2024 u Finančního úřadu pro Královehradecký kraj (dále jen „správce daně“) kontrolní hlášení za období 1. čtvrtletí 2024, které bylo zaevidováno pod č. j. 782390/24. Správce daně zjistil, že v oddílu A.4. žalobce nevykázal správně hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění. Z tohoto důvodu mu zaslal dne 11. 6. 2024 prostřednictvím datové schránky výzvu ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů

uvedených v podaném kontrolním hlášení. Lhůta pro reakci činila dle § 101g odst. 3 zákona o DPH 17 dní od dodání výzvy.

[3] Žalobce podal následné kontrolní hlášení až v pondělí 1. 7. 2024. Jelikož správce daně dospěl k tomu, že posledním dnem lhůty byl pátek 28. 6. 2024, vydal podle § 101h odst. 5 zákona o DPH dne 15. 7. 2024 platební výměr na pokutu za nepodání následného kontrolního hlášení, kterým rozhodl o uložení pokuty ve výši 15 000 Kč stanovené na základě § 101h odst. 1 písm. c) ve spojení s odst. 2 písm. a) zákona o DPH.

[4] Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal k žalovanému. Ten se ztotožnil se závěrem správce daně, že následné kontrolní hlášení bylo opožděné. Jelikož došlo k naplnění podmínek § 101h zákona o DPH, musela být uložena pokuta, přičemž i její výše byla jasně stanovena zákonem, což znemožnilo jakoukoli úpravu v rámci správního uvážení. Správce daně totiž v souladu se zásadou legality dle § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, musí uložit pokutu vždy, pokud je naplněna příslušná skutková podstata. Z těchto důvodů žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl. Upozornil ovšem, že žalobce má možnost požádat o prominutí pokuty podle § 101k odst. 1 zákona o DPH.

[5] Žalobce proti tomuto i prvostupňovému rozhodnutí brojil žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), ve které označil za žalované správce daně i odvolací orgán. Namítal, že celá situace byla předně způsobena úmrtím jeho účetního v dubnu 2024, na což navázala řada problémů s podáním kontrolního hlášení. Výzvu ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů si z datové schránky vyzvedl dne 12. 6. 2024, přičemž on i jeho nová účetní přehlédli nestandardní úpravu v zákoně, která počátek lhůty neurčuje podle doručení, nýbrž podle dodání do datové schránky. Oba proto shodně předpokládali, že lhůta končí až v pondělí 1. 7. 2024. Podle žalobce jednak správce daně vůbec neřešil, zda správně konstatoval opožděné podání, jednak vyměřil naprosto nepřiměřenou pokutu vzhledem k okolnostem. Zároveň podle něj byla zavedením kontrolního hlášení daňovým subjektům uložena nesrovnatelně větší povinnost než správci daně. V tomto kontextu označil celý § 101g odst. 3 zákona o DPH za neakceptovatelný podle čl. 41 odst. 1 a 2 Listiny základních práv Evropské unie a obecně odporující právům garantovaným Listinou základních práv a svobod, pročež žádal krajský soud o předložení tohoto ustanovení ÚS k přezkumu. Poukázal také na nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, neboť ten se vůbec nezabýval namítanou nesmyslností pokuty ani vhodností právní úpravy.

[6] Ve věci proběhlo jednání, při kterém žalobce doplnil, že jeho motivací byla po celou dobu pouze snaha napravit své pochybení, přičemž problémy nastaly jen kvůli matoucímu navázání lhůty na datum dodání namísto doručení, jak je v právním řádu obvyklé. Adresáti jsou tímto znevýhodněni a zároveň podléhají nespravedlivě vysoké sankci. Žalovaný uvedl, že žalobce chce po správci daně, aby postupoval v rozporu se zákonem, což není možné.

[7] Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. V rozsudku úvodem vymezil, že vzhledem k § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), je žalovaným pouze ten správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, proto jako s takovým jednal pouze s odvolacím orgánem. Dále se vyjádřil k namítané nepřezkoumatelnosti tak, že žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, proč uložil pokutu a nemohl užít správního uvážení. Protiústavností právní úpravy se žalovaný sice nezabýval, ovšem toto opomenutí nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť byl

pokračování

každopádně povinen postupovat způsobem předvídaným v zákoně a teprve soud mohl následně uvažovat o předložení k přezkumu ÚS. Krajský soud proto neshledal rozhodnutí nepřezkoumatelným.

[8] K námitce nepřijatelného přenášení povinnosti na daňové subjekty zavedením kontrolního hlášení krajský soud uvedl, že touto otázkou se v minulosti zabýval i ÚS v nálezu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, č. 40/2017 Sb., kde shledal samotný institut kontrolního hlášení ústavně konformním, byť zrušil některá jiná ustanovení zákona o DPH. Už z tohoto důvodu tedy byla námitka nedůvodná. Pokud jde o argumentaci nepřiměřeností sankce vzhledem k okolnostem, krajský soud konstatoval, že z důvodu jasné zákonné úpravy nemohl správce daně zohlednit situaci žalobce ani hodnotit následky.

[9] Nakonec se krajský soud zabýval též návrhem na předložení § 101g odst. 3 zákona o DPH k přezkumu ÚS. S odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 366/2022 Sb., kterým byla do zákona o DPH vnesena úprava lhůty navázané na dodání do datové schránky, vysvětlil, že sice skutečně jde o řešení nestandardní, ovšem nikoli znevýhodňující plátce daně. Předchozí úprava totiž stanovila lhůtu 5 pracovních dní od doručení. Zároveň podle § 17 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“), se zpráva považuje za doručenou, nepřihlásí-li se autorizovaná osoba do datové schránky do 10 dní od dodání zprávy. Zatímco tedy dle staré úpravy měl plátce na podání následného kontrolního hlášení vždy nejvýše 5 pracovních dní, dle nové úpravy může mít lhůtu výrazně delší, a i kdyby se do 10 dní do datové schránky nepřihlásil, stále mu zákon zaručuje nejméně 7 dní. Obdobná úprava doručování dodáním navíc existuje též v § 211 odst. 9 zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, přičemž judikatura k tomuto předpisu, konkrétně rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2021, č. j. 1 As 19/2021-29, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2021, č. j. 31 Af 20/2020-107, takové řešení nijak nekritizuje. Krajský soud proto dospěl k závěru, že § 101g odst. 3 zákona o DPH nijak nepřiměřeně nezasahuje do práv žalobce, není v rozporu s Listinou základních práv Evropské unie ani s právy garantovanými Listinou základních práv a svobod, a proto není důvod pro předložení věci ÚS.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení nebo sám rozhodl o zrušení rozhodnutí správce daně i žalovaného.

[11] Kasační stížnost je předně postavena na rozsáhlém odmítnutí § 101g odst. 3 zákona o DPH. Zahájení lhůty dodáním do datové schránky označuje stěžovatel za „legislativní paskvil“, a to zejména vzhledem k úpravě doručování v zákoně č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku, a zákoně o elektronických úkonech. Adresátu totiž dle aktuální úpravy začíná běžet lhůta dříve, než se seznámí s obsahem zprávy, a nemůže na ni tedy reagovat. Nehledě na délku lhůty se tak jedná o nepřijatelné ustanovení, jehož absurdní důvodovou zprávu převzal krajský soud do svého rozsudku.

[12] Stěžovatel v tomto směru dále uvádí, že pro zachování konzistence přístupu veřejné správy k adresátům může být lhůta zahajována jedinečně doručením písemnosti – v tomto

směru obecně odkazuje i na zákon č. 500/2004 Sb., správní řád. Jelikož zákon o elektronických komunikacích nezná doručení dodáním a doručení je zároveň nezbytné pro zahájení lhůty, jedná se v nyní projednávané věci o nulitní akt, kterým nemohla být uložena žádná povinnost. Zmatečnost zvolené úpravy pro adresáty je doložena i tím, že se sám žalovaný ve svém vyjádření k žalobě dopustil záměny pojmů „doručení“ a „dodání.“ Stěžovatel dále odmítá argumentaci krajského soudu, který upozornil na obdobnou úpravu doručení dodáním do datové schránky v zákoně o zadávání veřejných zakázek, neboť vztah mezi zadavatelem a uchazečem o veřejnou zakázku je vztahem soukromoprávním, který nepředstavuje výkon veřejné moci. Z uvedených důvodů stěžovatel opět navrhuje předložení § 101g odst. 3 zákona o DPH k posouzení ÚS, což měl správně učinit již krajský soud.

[13] Další námitka stěžovatele směřuje k nepřiměřenosti uložené sankce. Vzhledem k nevhodnosti samotné použité právní úpravy je podle něj jakákoli pokuta nepřijatelná. Stěžovatel sice podal žádost o její prominutí ihned po vydání napadeného rozhodnutí, ale ta je spojena s poplatkem 1 000 Kč a samotný proces původního uložení sankce neumožňuje korekci nespravedlivého rozhodnutí. Vytýká správci daně, že se nechová jako úřad, který vykonává státní správu na úseku daní s cílem spravedlivého a účelného výběru daní, ale jako výběrčí výpalného, který drakonicky nastavenými pravidly a automatickými tresty za jejich nedodržení vymáhá sankce.

[14] Závěrem kasační stížnost označuje rozsudek za nepřezkoumatelný. Podle stěžovatele krajský soud navazuje na argumentaci bez vypovídací hodnoty, se kterou začal již žalovaný, když tvrdil, že pokutu nelze korigovat, neboť vyplývá ze zákona. Stejně tak krajský soud tautologicky dospěl k názoru, že Listina základních práv Evropské unie nebyla porušena, zkrátka protože tak sám shledal.

[15] Pro úplnost NSS uvádí, že stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně upozorňuje na plánované doplnění svých tvrzení, které ovšem soudu nepředložil.

[16] Žalovaný ve vyjádření nejprve odmítá stěžovatelova tvrzení ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Podle něj i ze samotné námitky vyplývá, že stěžovatel spíše nesouhlasí s názorem krajského soudu, než že by rozsudek naplňoval definici nepřezkoumatelnosti.

[17] Pokud jde o kasační námitku proti započetí běhu lhůty dodáním do datové schránky, uvádí žalovaný, že povinností správce daně je postupovat v souladu s právní úpravou, což také učinil. Argumentaci stěžovatele je třeba považovat za účelovou, neboť jak plyne i z důvodové zprávy citované v napadeném rozsudku, stěžovatel nebyl právní úpravou nijak nepřijatelně limitován. Navíc žalovaný poukazuje na fakt, že k doručení zprávy došlo dne 12. 6. 2024, i od tohoto data tedy zbývalo zcela dostačujících 16 dní pro odpověď na výzvu. Záměna pojmů „doručení“ a „dodání“ ve vyjádření k žalobě byla zjevným omylem, který nemá vliv na správnost napadeného rozsudku.

[18] K námitce nepřiměřenosti sankce žalovaný uvádí, že právní úprava správci daně neumožňuje správní úvahou ovlivnit, zda či v jaké výši bude pokuta uložena, což ve vztahu k § 101h odst. 1 písm. a) až d) zákona o DPH potvrdil i NSS v bodě 19 rozsudku ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020-32. Tento sankční mechanismus byl potvrzen jako ústavně

pokračování

konformní i v bodě 77 krajským soudem zmíněného nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15. Prominutí pokuty je možné na základě vstřícnosti státu, který si proto také může nastavit podmínky.

[19] Závěrem svého vyjádření žalovaný odmítá, že by nyní bylo možné zrušit i prvostupňové rozhodnutí, jak navrhuje stěžovatel. V daňových věcech se takové řešení nabízí jen tehdy, pokud nelze v daňovém řízení pokračovat a je třeba jej zastavit.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] NSS posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] NSS se standardně předně zabývá námitkou nepřezkoumatelnosti. Důvodnost takové námitky by totiž mohla mít vliv na přezkoumatelnost věcných závěrů krajského soudu, přičemž se jedná o jednu z vad, ke kterým je třeba přihlížet i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). NSS ovšem takovou vadu neshledal, a i stěžovatel pouze neurčitě tvrdil, že rozhodnutí krajského soudu „pokračovalo v tautologii nastavené finančním úřadem. Pokutu nelze korigovat, protože se jedná o pokutu zákonnou, Listina práv EU nebyla porušena, protože tak soud shledal.“ NSS z tohoto dovozuje námitku nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (srov. bod 36 rozsudku NSS ze dne 12. 8. 2026, č. j. 8 As 31/2026-46), která však není důvodná, neboť právě otázkou porušení Listiny základních práv Evropské unie se napadený rozsudek dostatečně zabývá v bodech 51-53 a ani jiné stěžovatelovy žalobní námitky krajský soud neopomenul vypořádat.

[23] Dále NSS konstatuje, že většina stěžovatelových námitek není přípustná. Dle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Většina námitek v této věci je pouze zopakováním argumentů již vypořádaných krajským soudem, aniž by kasační stížnost přinesla polemiku s napadeným rozsudkem. Nelze ani dovozovat, že by stěžovatel touto formou poukazoval na jejich nevypořádání, a tedy na nepřezkoumatelnost rozsudku. Jak NSS již vícekrát uvedl, smyslem kasační stížnosti není před vyšší instancí zopakovat vypořádání žalobních bodů, kterými se již zabýval krajský soud, nýbrž polemizovat se závěry krajského soudu, a tím prověřit jejich zákonnost (srov. např. bod 16 rozsudku NSS ze dne 29. 6. 2023, č. j. 3 Afs 231/2022-46, či bod 19 rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 60/2022-47).

[24] Obsáhlá kapitola kasační stížnosti týkající se nevhodnosti zákonodárcem zvolené úpravy započetí lhůty dle § 101g odst. 3 zákona o DPH sice nadpisem „Nesprávné právní posouzení – výklad § 101g odst. 3 ZDPH“ může vyvolat dojem, že se stěžovatel bude chtít vymezit proti argumentaci krajského soudu v této oblasti, fakticky ovšem do polemiky s napadeným rozsudkem vstupuje jen jediná dílčí námitka, která bude vypořádána dále. Naopak většina obsahu kasační stížnosti se v této části vrací ke kritice znění zákona, což je otázka, která byla detailně rozebrána v části B.4 napadeného rozsudku. Pokud stěžovatel pouze rozsáhle kritizuje zákonnou úpravu včetně důvodové zprávy k ní, na což navazuje poznámkou, že právě tuto důvodovou zprávu převzal ve svém rozhodnutí krajský soud, nejedná se o polemiku způsobitou založit přípustnost námitek.

[25] Následující námitka proti přiměřenosti uložené sankce byla již vypořádána v části B.3 napadeného rozsudku, přičemž krajský soud poskytl rozsáhlé zdůvodnění s řadou odkazů na předpisy i na judikaturu NSS. Stěžovatel se proti této argumentaci nijak nevymezuje, pouze opakovaně popisuje svůj názor o nespravedlivosti právní úpravy. Taková kasační námitka ovšem z důvodů uvedených v bodě 23 tohoto rozsudku není přípustná.

[26] Přípustnou dílčí námitkou stěžovatele zůstává polemika s argumentací krajského soudu, podle kterého již v právním řádu existuje úprava doručení dodáním podle § 211 odst. 9 zákona o zadávání veřejných zakázek. Toto ustanovení ve své první větě uvádí, že *při komunikaci uskutečňované prostřednictvím datové schránky je dokument doručen **dodáním** do datové schránky adresáta*. Stěžovatelem kritizovaný § 101g odst. 3 zákona o DPH konkrétně stanoví, že *plátce je povinen do 17 dnů ode dne **dodání** výzvy podle odstavce 2 do datové schránky nebo do 5 pracovních dnů od oznámení výzvy podle odstavce 2, není-li doručováno do datové schránky, nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě původní údaje potvrdit, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení...*

[27] Kasační námitka se ovšem svým obsahem poněkud míjí s tím, k čemu uvedený argument napadeného rozsudku směřoval. Krajský soud totiž pouze poskytoval ilustrativní příklad toho, že rozporovaná úprava navazující rozhodný okamžik na dodání do datové schránky není v českém právním řádu jedinečná a toto řešení je i judikaturou NSS akceptováno (viz bod 24 rozsudku NSS č. j. 1 As 19/2021-29). Ačkoliv lze souhlasit se stěžovatelovým tvrzením, že postavení zadavatele a uchazeče dle zákona o zadávání veřejných zakázek je odlišné od jeho postavení vůči správci daně v současné věci, je stále třeba brát na vědomí, že ze strany krajského soudu se jednalo jen o podpůrný argument dokreslující kontext právní úpravy, který nebyl nosným důvodem rozhodnutí (obdobně srov. bod 29 rozsudku NSS ze dne 5. 8. 2026, č. j. 2 As 66/2026-38, či bod 23 rozsudku NSS ze dne 9. 9. 2022, č. j. 5 As 204/2022-13). Ani tato kasační námitka tak není důvodná.

[28] Pokud jde o povinnost předložit věc ÚS ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy, již se nyní stěžovatel dovolává, ta nastává, má-li rozhodující soud pochybnost o ústavnosti aplikovaného zákona. V kasační stížnosti není konkrétně uvedeno, v čem má spočívat protiústavnost § 101g odst. 3 zákona o DPH, lze toliko předpokládat, že stěžovatel setrvává na důvodech uvedených již v žalobě. NSS nepopírá, že domáhá-li se účastník řízení vyslovení protiústavnosti zákona, musí soud v odůvodnění svého rozsudku vysvětlit, proč aplikované ustanovení zákona nepovažuje za protiústavní (např. body 28-29 rozsudku NSS ze dne 1. 9. 2022, č. j. 9 Afs 114/2021-61, nebo bod 21 rozsudku ze dne 18. 6. 2025, č. j. 9 Ads 3/2025-36). Zároveň ovšem platí, že komplexnost odůvodnění soudu bude odpovídat komplexnosti argumentace účastníka řízení a složitosti dané otázky (srov. bod 21 rozsudku NSS ze dne 8. 1. 2026, č. j. 9 Afs 18/2025-44). Za této situace tudíž obстоjí odůvodnění napadeného rozsudku, neboť krajský soud se stěžovatelovým návrhem odpovídajícím způsobem zabýval.

[29] NSS ve shodě s krajským soudem konstatuje, že napadené ustanovení nevyvolává žádné pochybnosti z hlediska jeho souladu s ústavním pořádkem, přičemž platí, že *„postup podle čl. 95 odst. 2 Ústavy je přitom autonomní pravomocí procesního soudu v kterékoliv fázi řízení a v jakékoliv instanci [...] Platí také, že ústavnost zákona se presumuje a že k předložení věci Ústavnímu soudu dle čl. 95 odst. 2 Ústavy je třeba závěr procesního soudu, tzn. jeho odůvodněné přesvědčení (nikoli jen pochybnost či nejistota), že aplikované zákonné ustanovení je v takovém rozporu s ústavním pořádkem, že ani nelze podat jeho ústavně konformní výklad, a*

pokračování

proto je nezbytné takové vadné ustanovení z právního řádu odstranit derogačním zásahem Ústavního soudu“ (bod 7 rozsudku NSS ze dne 5. 12. 2019, č. j. 6 Ads 178/2019-28, č. 3964/2020 Sb. NSS). V nynější věci stěžovatel kromě dílčí námitky proti argumentaci ustanovením § 211 odst. 9 zákona o zadávání veřejných zakázek nijak nepolemizuje s vypořádáním otázky možné protiústavnosti tohoto ustanovení ze strany krajského soudu. Sám NSS nad rámec odůvodnění krajského soudu neshledal důvod k předložení § 101g odst. 3 zákona o DPH k přezkumu ÚS.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] S ohledem na výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. září 2026

Pavel Molek
předseda senátu