



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobkyně: **L. R.**
bytem V. 199
zastoupena Mgr. Marcelm Labounkem, advokátem
sídlem Meziříčská 774, Rožnov pod Radhoštěm

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.7.2017, č.j. 38399-2/2017-90000-304.4,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 20.7.2017, č.j. 38399-2/2017-90000-304.4, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 15 342 Kč k rukám Mgr. Marcela Labounka, advokáta, sídlem Meziříčská 774, Rožnov pod Radhoštěm, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně brojí proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.7.2017, č.j. 38399-2/2017-90000-304.4, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) – platební výměr ze dne 10.5.2017, č.j. 28554/2017-640000-32.2, jímž byla žalobkyni podle § 247a odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), uložena pokuta ve výši 42 000 Kč za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy spočívající v tom, že žalobkyně podala fyzicky v listinné podobě na podatelně správce daně řádné daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za zdaňovací období únor 2015 až listopad 2015 a duben 2016 až únor 2017, ačkoli měla podle § 72 odst. 1 a 4 daňového řádu povinnost jako osoba, která měla a má zpřístupněnou datovou schránku, podat je datovou zprávou odeslanou způsobem podle § 71 odst. 1 daňového řádu.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobkyně namítá, že správní orgány porušily základní zásady daňového řízení. Správce daně v rozporu s § 5, 7 a 9 daňového řádu nepostupoval přiměřeně, nešetřil práva a právem chráněné zájmy žalobkyně a nepoužil prostředky, které žalobkyni co nejméně zatěžují.
3. Žalobkyně poukazuje na to, že prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno po téměř dvou letech; správce daně měl přitom od února 2015 neomezenou možnost konat. Nekonání správce daně způsobilo žalobkyni zbytečné náklady. Podle žalobkyně je závěr žalovaného, že správce daně neměl s ohledem na znění zákona možnost rozhodnout jinak, přepjatě formalistický. Podle žalobkyně správní orgány měly a mají povinnost zjišťovat, zda žalobkyně jako daňový subjekt má či nemá zřízenou datovou schránku, a to v přiměřené době od okamžiku, kdy bylo příslušné daňové přiznání doručeno.
4. Žalobkyně upozorňuje na to, že o povinnosti dle § 72 odst. 1 a 4 daňového řádu nevěděla, což je zřejmé i z toho, že příslušná daňová přiznání podala včas v listinné podobě. Žalobkyně nevěděla, že s ohledem na zřízení datové schránky nebude moci podat daňové přiznání v listinné podobě; pokud by žalobkyně o povinnosti dle § 72 odst. 4 daňového řádu věděla, tak by ji splnila a riziku pokuty by se nevystavovala. Úmyslem zákonodárce nebylo trestat daňové subjekty za neznalost zákona. Pokuta tak v daném případě již neplní výchovný a preventivní účel, nýbrž represivní až likvidační.
5. Svoji argumentaci žalobkyně rozvedla v podané replice a navrhla, aby zdejší soud napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňové zrušil. Na svém procesním postoji žalobkyně setrvala po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

6. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
7. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

8. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
9. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
10. Podle § 71 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 18.9.2016, lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem (písm. a/), odeslanou prostřednictvím datové schránky (písm. b/), nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (písm. c/).
11. Podle § 71 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 19.9.2016, lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu (písm. a/), nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (písm. b/).
12. Podle § 72 odst. 1 daňového řádu lze přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem.
13. Podle § 72 odst. 4 daňového řádu má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.
14. Podle § 247a odst. 2 daňového řádu 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.
15. Podle § 247a odst. 3 daňového řádu o povinnosti platit pokutu podle § 247a odst. 2 daňového řádu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.
16. Zdejší soud k věci předeseílá, že žalobkyni nepochybně tížila povinnost dle § 72 odst. 4 daňového řádu v důsledku dobrovolného zřízení datové schránky; žalobkyně si tudíž měla zjistit, jaká práva a povinnosti jsou s dobrovolným zřízením datové schránky spojeny; pokud žalobkyně považuje pozici osob bez datové schránky za výhodnější, měla a má možnost si datovou schránku kdykoli zrušit. Uložení pokuty tedy bylo namístě. Správce daně v daném případě, tedy v případě podaných daňových přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 57 zákona o spotřebních daních, také nebyl povinen vyzývat žalobkyni k odstranění vad podání. Z § 74 odst. 4 daňového řádu plyne, že pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoli mělo být učiněno elektronicky, hledí se na něj jako na podání bez vady; to platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup. Správním spisem prochází Oznámení správce

daně všem daňovým subjektům ze dne 12.12.2014, č.j. 61179/2014-640000-11, z něhož plyne, že ve smyslu § 74 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2015, bude na všechny typy podání podle § 72 odst. 1 a 4 daňového řádu, pro která je ze zákona předepsána povinná elektronická forma, správce daně hledět jako na podání bez vady, bude-li nedostatek formy jedinou vadou podání.

17. Na druhou stranu je zdejší soud toho názoru, že postup správce daně v posuzované věci nebyl souladný s principem dobré správy, neboť správce daně zahájil se žalobkyní správní řízení, resp. vydal platební výměr, až po více než dvou letech poté, co žalobkyně učinila první podání v rozporu s § 72 odst. 4 daňového řádu. Ze správního spisu plyne, že správce daně se dozvěděl o porušení právní povinnosti žalobkyně na základě dopisu od žalovaného ze dne 2.5.2017, sp. zn. 26069/2017-602, z něhož plyne, že žalovaný zaslal na základě žádosti správce daně ze dne 20.4.2017, č.j. 24065/2017-640000-32.2, o poskytnutí informací, požadavek na Ministerstvo vnitra, které žalovanému sdělilo, že datová schránka žalobkyně byla zpřístupněna dne 12.10.2013. Byť žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že to, že žalobkyně má zřízenou datovou schránku, zjistil správce daně náhodně, je zjevné, že správce daně, potažmo žalovaný, měl možnost uvedenou skutečnost zjistit nepochybně dříve; ostatně žalobkyně je podnikající fyzickou osobou s daňovými povinnostmi, která jistě s orgány daňové správy nejedná pouze při uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Správní orgány měly tím spíše zjišťovat existenci datové schránky, pakliže žalovaný zdůrazňuje, že pro správce daně představuje administrace listinného podání větší zátěž a že cílem správce daně je motivovat daňové subjekty k podávání elektronických podání, což tedy podle zdejšího soudu neznamená nic jiného, než zdůraznění snahy o zajištění vyšší efektivity správy daní, s čímž elektronizace správy daní bez pochyby souvisí.
18. Pokud jde o pokutu podle § 247a odst. 2 daňového řádu, ta představuje sankci za veřejnoprávní delikt ve smyslu správního trestání, podobně jako je tomu v případě pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2019, č.j. 9 Afs 197/2018-53, a ze dne 19.9.2019, č.j. 10 Afs 81/2019-42); jedná se o sankci ukládanou daňovému subjektu za to, že nesplnil zákonem stanovenou povinnost podat přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu, pakliže má zpřístupněnou datovou schránku. V tomto případě pokuta vzniká přímo ze zákona bez možnosti správního uvážení správce daně, při nedodržení zákonem stanovené povinnosti je předepsána automaticky. Pokud jde o výši pokuty, ani tu správce daně nemá možnost správního uvážení; podle názoru zdejšího soudu zákonem stanovená paušální výše pokuty 2 000 Kč již zohledňuje závažnost porušení povinnosti uvedené v § 72 odst. 4 daňového řádu. Uvedená sankce je stanovena předvídatelným způsobem tak, že vylučuje libovůli ze strany orgánu veřejné moci, zároveň snižuje administrativní náročnost a zvyšuje rychlost řízení. Výše pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu podle zdejšího soudu zohledňuje i účel sankce, tedy potrestání daňového subjektu za porušení povinnosti učinit podání elektronicky a výchovné působení z hlediska budoucího jednání daňového subjektu, které bude souladné se zákonem. Výše pokuty současně zohledňuje typovou škodlivost daného jednání, jež se s ohledem na porušovanou právní povinnost nebude u jednotlivých případů významně lišit. Pouze pro případy, že by daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání elektronicky závažně

ztěžoval správu daní, má správce daně podle § 247a odst. 4 daňového řádu možnost uložit, kromě pokuty ve výši 2 000 Kč dle § 247a odst. 2 daňového řádu, pokutu do výše 50 000 Kč; právě na tyto případy se podle zdejšího soudu poté vztahuje pravidlo uvedené v § 248 odst. 1 daňového řádu, podle něhož při stanovení výše pořádkové pokuty nebo pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy dbá správce daně, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní.

19. Pokud jde o žalobní argumentaci týkající se výše pokuty a jejího účelu, zdejší soud dále uvádí, že skutkově i právně totožnou věcí se zdejší soud (jiný senát, který ve věci rozhodoval) již zabýval, a to v rozsudku ze dne 16.7.2019, č.j. 29 Af 71/2017-34, a mj. vyslovil, že „*V nyní projednávané věci unikla žalobci pokuta ve výši 2 000 Kč ze zákona již samotným nesplněním povinnosti nepeněžitě povahy ve smyslu § 247a odst. 2 daňového řádu, tedy každým jednotlivým učiněním úkonu žalobcem vůči správci daně v listinné podobě místo úkonu v podobě elektronické. V případech, kdy správce daně toliko deklaruje výši vzniklé pokuty, a kde tudíž vůbec nefiguruje možnost správního uvážení, je dle krajského soudu bezpředmětné zabývat se přiměřeností pokuty, neboť její výši stanovuje zákonodárce, nikoliv správce daně.*“. Citované závěry podle zdejšího soudu (senátu, který ve věci rozhoduje nyní) bezpochyby platí v případě pokuty uložené za jeden správní delikt; v nyní posuzované věci však žalobkyně brojí proti postupu, kdy (i s ohledem na okamžik zahájení řízení o uložení pokuty ve značném časovém odstupu od prvního nesprávného podání žalobkyně) došlo ke stanovení výše pokuty tak, že správce daně zákonem stanovenou výši pokuty vynásobil počtem chybně podaných podání (shodně jako ve věci ev. pod sp. zn. 29 Af 71/2017), což vedlo k výsledku, kdy namísto úlohy výchovné a preventivní měla pokuta, jak namítá žalobkyně, s ohledem na její celkovou výši, již převažující represivní či dokonce likvidační charakter. V právě uvedeném ostatně tkví celý smysl žaloby, neboť žalobkyně uvádí, že za situace, kdy by správce daně uložil pokutu mnohem dříve, byla by tato pokuta mnohem nižší, neboť v tomto okamžiku by žalobkyně byla objektivně seznámena se svojí povinností podat daňové přiznání elektronicky, a tudíž by byl naplněn výchovný a preventivní účel pokuty.
20. V nyní posuzované věci byl žalobkyni jedním platebním výměrem uložen trest za jednání spočívající v tom, že od února 2015 až do listopadu 2015 a od dubna 2016 až do února 2017 podávala fyzicky v listinné podobě na podatelně správce daně řádné daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Žalobkyně coby podnikající fyzická osoba tedy zjevně z neznalosti od února 2015 do května 2017 udržovala stav, jenž spočíval v podávání daňových přiznání v písemné podobě periodicky každý měsíc, respektive s nepatrnou přetržkou mezi listopadem 2015 a dubnem 2016. Podle zdejšího soudu se v případě tohoto protiprávního jednání jednalo o jeden pokračující správní delikt, o jehož páchání se správce dozvěděl až v květnu 2017 a žalobkyni o jejím s daňovým řádem nesouladném jednání vyrozuměl platebním výměrem. Na jednání žalobkyně nelze nahlížet jinak než jako na dílčí „útoky“, ve zjevné věcné a časové souvislosti, tedy jako na pokračující správní delikt (analogicky § 7 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, podle něhož se pokračováním v přestupku se rozumí takové jednání, jehož jednotlivé dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňují skutkovou podstatu stejného přestupku, jsou spojeny stejným nebo podobným způsobem provedení, blízkou souvislostí časovou a souvislostí v předmětu útoku). Pakliže se tedy jednalo o jeden pokračující správní delikt, podle § 247a odst. 2 daňového řádu byl správce daně oprávněn resp. povinen uložit žalobkyni pokutu ve výši 2 000 Kč a nikoli pokutu ve výši 42 000 Kč. Zdejší soud k věci poznamenává, že za výše popsané situace bylo bez

významu zjišťovat, jaké okolnosti na straně žalobkyně vedly ke krátké časové přetržce v uskutečňování podání v listinné podobě (od prosince 2015 do března 2016), resp. na straně správce daně a žalovaného k tomu odpovídající přetržce v období, za které byla žalobkyně potrestána; ať už by byly tyto okolnosti jakékoli, napadené rozhodnutí by obstát nemohlo, nejvýše by se – s ohledem na okolnosti – mohla žalobkyně dopustit dvou pokračujících správních deliktů, jejichž trestání by ovšem podléhalo zásadě absorpce.

21. Se žalovaným tedy nelze souhlasit v tom, že správce daně v posuzované věci „nemohl ovlivnit“ výši pokuty. Správce daně byl naopak povinen aplikovat zásady správního trestání, které ve vztahu k posuzované věci plynou nejen z trestního práva (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, č.j. 8 As 17/2007-135, č. 1338/2007 Sb. NSS), nýbrž nově již i z kodifikace správního trestání provedené zákonem č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že správní orgány pochybily, pokud uložily žalobkyni pokutu v rozporu se zásadami, jež slouží ke stanovení sankce za správní delikt v adekvátní výši, jinými slovy k potrestání pachatele přiměřeným způsobem (tu za pokračující správní delikt), což vedlo k důsledkům, na něž žalobkyně poukazuje v žalobě. Z uvedeného důvodu zdejší soud rozhodl odlišně než jiný jeho senát v rozsudku ze dne 16.7.2019, č.j. 29 Af 71/2017-34.
22. Zdejší soud proto žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věci se vrací žalovanému k dalším řízením. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

IV. Náklady řízení

23. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
24. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, a proto jí náleží právo na náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobkyni vznikly náklady za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále náklady právního zastoupení advokátem za tři úkony právní služby po 3 100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsání žaloby a repliky (§ 11 odst. 1 písm. a/ a d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu) společně se třemi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 4 citované vyhlášky), a částce 2 142 Kč odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobkyně povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 15 342 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-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.

Brno 7. listopadu 2019

David Raus v.r.
předseda senátu