



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **L. R.**
zastoupený advokátem Mgr. Marcelem Labounkem
sídlem Meziříčská 774, 756 61 Rožnov pod Radhoštěm

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, č. j. 38400-2/2017-90000-304.4,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 5. 2017, č. j. 28781/2017-640000-32.2, kterým správce daně dle § 247a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), žalobci uložil pokutu za porušení povinnosti nepeněžité povahy ve smyslu § 247a odst. 2 daňového řádu ve výši 42 000 Kč. Správce daně tak rozhodl z důvodu, že žalobce činil daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně

z minerálních olejů za zdaňovací období od dubna 2015 do listopadu 2015 a od února 2016 do února 2017 vůči správci daně v listinné podobě, ačkoliv měl v té době již zřízenou datovou schránku, a byl proto povinen v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu tak činit pouze prostřednictvím datové schránky.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce krajskému soudu navrhuje, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce namítá nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť správce daně nepostupoval v souladu se zásadou přiměřenosti, když z jeho strany bylo konáno po značně dlouhé době, téměř po dvou letech od zřízení datové schránky žalobcem. Dle žalobce se v takovém případě vytrácí výchovná i preventivní funkce pokuty. Žalobce dále tvrdí, že byla správcem daně porušena zásada rychlosti a hospodárnosti správního řízení, neboť žalobci z důvodu nekonání na straně správce daně vznikly zbytečné náklady. Porušeny byly dle žalobce také zásada oficiality a zásada vyhledávací, neboť na základě těchto zásad má správce daně zjišťovat, zda žalobce nemá zřízenou datovou schránku, a to v přiměřené době od okamžiku, kdy bylo správci daně doručeno daňové přiznání. Žalobce dále uvádí, že nevěděl, že mu zřízením datové schránky „ubýde právo“ v podobě možnosti podat daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v listinné podobě. Dle žalobce pokuta, udělená za 21 případů porušení povinnosti nepeněžitě povahy již nemá výchovný a preventivní účinek, nýbrž sankční a represivní či dokonce likvidační účinek. V neposlední řadě žalobce argumentuje, že v moderním právu nemůže platit zásada „*neznalost zákona neomlouvá*“ zcela absolutně, neboť není v silách žalobce znát celý právní řád z důvodu jeho obsáhlosti, nepřehlednosti a systematické neprovázanosti.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukazuje na skutečnost, že bez ohledu na to, jak se může udělení pokuty zdát tvrdé, nemá správce daně v případě naplnění podmínek pro udělení pokuty možnost se od zákona, který takovou pokutu za porušení povinnosti nepeněžitě povahy stanovuje, odchýlit. V takovém případě má správce daně povinnost pokutu uložit bez možnosti správního uvážení či liberace. Co se týče námitky porušení zásady hospodárnosti řízení, žalovaný uvádí, že tato námitka není na místě, neboť správce daně není povinen zkoumat, zda má daňový subjekt v době podání daňových přiznání zřízenou datovou schránku či nikoliv. Žádnou takovou povinnost totiž správci daně zákon neukládá. Povinnost dodržet zákonnou formu pro podání daňového přiznání je zásadně povinností žalobce. Co se týče žalobcem tvrzených průtahů, o těch dle žalovaného nemůže být řeč, neboť rozhodnutí správce daně v prvním stupni bylo vydáno 12 dní od zjištění, že má žalobce zřízenou datovou schránku. Žalobce dle žalovaného nesprávně zaměňuje průtahy v řízení s dobou, po kterou docházelo k porušování zákona ze strany žalobce. K zásadě oficiality a zásadě vyhledávací pak žalovaný uvádí, že tyto zásady nelze chápat absolutně. Zjišťování, zda subjekty, které nemají ze zákona povinnosti mít zřízenou datovou schránku, ji zřízenou mají totiž dle žalovaného nelze chápat jako úkon nezbytný proto, aby byly splněny povinnosti osob zúčastněných na dani, obzvláště mají-li fyzické osoby bez datové schránky možnost podávat daňová přiznání v listinné podobě, což také žalobce činil. K tvrzení o úbytku práva žalobce z důvodu zřízení datové schránky žalovaný uvádí,

že i v takovém případě je možno podat daňové přiznání jako bezvadné daňové podání v listinné podobě, nicméně žalobce se zřízením datové schránky vlastní vůlí uvedl do stavu, v němž je toto jednání spojeno se sankcí. Žalovaný následně uvádí, že sankce, uložená žalobci má mít výchovnou, reparační a represivní funkci, přičemž všechny tyto funkce žalobci uložená sankce splňuje. V neposlední řadě se žalovaný neztotožňuje s námitkou žalobce, že zásada „*neznalost zákona neomlouvá*“ nemůže platit absolutně. Žalovaný zejména uvádí, že zřídil-li si žalobce datovou schránku, ačkoliv k tomu nebyl povinován, měl se seznámit s právními důsledky z toho plynoucími, neboť s sebou využívání tohoto institutu zjevně nese určitou odpovědnost.

5. Ve stručné replice k vyjádření žalovaného žalobce toliko setrvává na svém stanovisku zastávaném v žalobě.

IV. Posouzení věci soudem

6. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, včetně řízení předcházejících jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
7. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s právním názorem žalovaného (a správce daně) ohledně správnosti a přiměřenosti pokuty, udělené žalobci za porušení povinnosti nepeněžitě povahy ve smyslu § 247a odst. 2 daňového řádu, dle něhož *„daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč, pokud učinil podání podle § 72 odst. 1 jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky.“*
8. Krajský soud v první řadě uvádí, že žaloba se nachází na samotné hranici přípustnosti, neboť dva ze tří žalobních bodů obsahují tvrzení, vztahující se k nečinnosti žalobce a jejím důsledkům. Nečinnost však sama o sobě nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí nebo rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, neboť proti nečinnosti správce daně je možno bránit se prostřednictvím řady institutů jak v daňovém řádu (podnět proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu), tak v soudním řádu správním (žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu dle § 79 s. ř. s.). Nadto krajský soud uvádí, že řízení o porušení povinnosti nepeněžitě povahy ve smyslu § 247a odst. 2 daňového řádu je svou povahou řízením o spáchání procesního deliktu, které zahajuje správce daně z moci úřední. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že *„z ustanovení (§ 79 odst. 1 s. ř. s.) samotného ani ze souvisejících ustanovení správního řádu však nelze nikterak dovodit, že by se v rámci ochrany proti nečinnosti mohla domáhat vydání rozhodnutí fyzická nebo právnická osoba v těch případech, kdy žádné správní řízení neběží, přičemž ona sama není s to svým úkonem takové správní řízení vyvolat a k jeho zahájení může dát pouze podnět. (...) Podatelé podnětu k zahájení řízení z moci úřední se nemohou domoci zahájení řízení a následného vydání rozhodnutí ani pomocí jiných zákonných institutů než je opatření proti nečinnosti, a to z toho důvodu, že jim na základě ustanovení § 42 správního řádu ani jiného ustanovení tohoto zákona žádné takové právo nevzniká. (...) Je tomu tak především proto, že možnost zahájit správní řízení z moci úřední slouží prvořadě k tomu, aby ve veřejném zájmu byla určitá věc správním orgánem autoritativně vyřešena a nikoliv k realizaci individuálních veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob“* (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2013, č. j. 6 Ans 6/2013-27, nebo rozsudek ze dne 8. 7. 2009, č. j. 3 Ans 1/2009-58, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Uvedené závěry

Nejvyššího správního soudu jsou přitom aplikovatelné i na nyní projednávanou věc, neboť, jak již bylo uvedeno, řízení o uložení pokuty dle § 247a odst. 2 daňového řádu se zahajuje toliko z moci úřední, proto se správce daně nečinnosti ve smyslu § 79 odst. 1 s. ř. s. dopustit nemohl. V takových řízeních jsou totiž pachatelé přestupků (procesních deliktů) chráněni před nečinností typicky institutem promlčení spáchaného přestupku, není-li řízení o nich zahájeno do určitého okamžiku, závislého či nezávislého na vůli správního orgánu.

9. K námitce žalobce, že žalovaný si měl v souladu se zásadou oficiality a zásadou vyšetřovací ve smyslu § 9 odst. 2 daňového řádu zjišťovat, zda žalobce nemá zřízenou datovou schránku, krajský soud konstatuje, že se ztotožňuje s argumentem žalovaného, že zásada vyšetřovací nemůže působit absolutně. V nyní projednávané věci totiž žalobce neměl povinnost datovou schránku si zřizovat, jednalo se výlučně o jeho dobrovolné rozhodnutí, přičemž z důvodu, že žalobce zasílal správci daně daňová podání v listinné podobě, navzdory své povinnosti zasílat tato podání v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu elektronicky prostřednictvím datové schránky, dle něhož *„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 s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1“*, je dle krajského soudu zcela legitimní, že správce daně nepředpokládal, že by žalobce datovou schránku zřízenou měl. Právě naopak, pokud by si žalobce svou povinnost zasílat daňová podání ve smyslu § 72 odst. 4 daňového řádu elektronicky prostřednictvím datové schránky řádně plnil, správce daně by byl schopen zaregistrovat, že žalobce má datovou schránku zřízenou. Pokuta za porušení povinnosti zasílat ve smyslu § 72 odst. 4 daňového řádu určitá podání vůči správci daně pouze elektronicky totiž *„navazuje na snahu veřejné správy o zajištění elektronické komunikace v co nejširším rozsahu, zejména v kontextu finanční správou deklarovaného boje proti únikům (viz analytická činnost finanční správy) a zajištění vyšší efektivity správy daní“* (srov. Nováková, P. § 247a, in. Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 845). Krajský soud k tomu doplňuje, že by bylo v rozporu s účelem zajištění vyšší efektivity správy daní, a tudíž i v rozporu s účelem § 247a daňového řádu, pokud by správce daně měl povinnost zjišťovat u každé jednotlivé fyzické osoby, která činí úkony vůči správci daně v listinné podobě, zda tato osoba nemá zřízenou datovou schránku, ačkoliv k tomu tato osoba nemá povinnost, neboť právě naopak, jak již bylo řečeno, správce daně by se měl tuto skutečnost dozvědět na základě toho, že takový daňový subjekt v souladu se svou povinností dle § 72 odst. 4 daňového řádu začne činit vůči němu úkony v elektronické podobě prostřednictvím datové schránky. S touto námitkou žalobce se tak krajský soud neztotožnil.
10. Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku žalobce o nepřiměřenosti správcem daně uložené pokuty, neboť ta *„vzniká ex lege, tj. (...) není dáno správní uvážení správce daně, zda pokutu za nedodržení obligatorní elektronické formy podání uloží, či nikoliv. Správce daně pouze vydá deklaratorní platební výměr, jímž daňovému subjektu sdělí výši pokuty a předepíše ji do evidence daní. (...) Výše pokuty je stanovena přesnou částkou (2 000 Kč) za každé jednotlivé nepřípustné podání (...)“* (srov. Nováková, P. *op. cit.*, s. 845). V nyní projednávané věci vnikla 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.

11. Konečně s námitkou žalobce, že zásada „*neznalost zákona neomlouvá*“ nepůsobí vůči žalobci absolutně, se krajský soud ztotožňuje pouze v rovině žalobcem předestřené tvrzení ohledně nepřehlednosti, přílišné obsáhlosti a systematické neprovázanosti českého právního řádu, což je ovšem důsledkem přístupu samotného zákonodárce, příp. moci výkonné k zákonodárné (normotvorné) činnosti, nadto nijak důkladněji doprovázené snahou především moci výkonné přijaté právní normy jejich adresátům snadno dostupnou formou (např. elektronicky) zpřístupnit a s dostatečným předstihem se tak s nimi seznámit, porozumět jim a přizpůsobit jim své právní jednání. Na působení samotné zásady „*neznalost zákona neomlouvá*“ nicméně nemá tato skutečnost žádný vliv, tj. nedochází k jejímu oslabení či úplnému popření, jak namítá žalobce. V nyní projednávané věci proto nelze, než konstatovat, že žalobce měl zákonem stanovenou povinnost, kterou na sebe nadto uvalil dobrovolným zřízením datové schránky, přičemž v takovém případě si měl žalobce tím spíše zjistit, jaká práva, ale také jaké povinnosti jsou s dobrovolným zřízením datové schránky spojeny. K tomu se krajský soud ostatně vyjádřil již v rozsudku ze dne 10. 5. 2018, č. j. 31 Af 85/2016, v němž uvedl, že „*namítá-li žalobkyně, že elektronické podání pro ni znamená nemožnost využití zbežné kontroly daňového přiznání správcem daně při jeho osobním podání, zatímco osoby nedisponující datovou schránkou této možnosti využít mohou, je třeba uvést, že se nejedná o rozdíl zapříčiňující diskriminační zacházení se subjekty. Jednak žalobkyni před učiněním předepsaného elektronického podání nic nebrání v předchozí konzultaci se správcem daně, jednak daňový řád žalobkyni neukládá povinnost mít zpřístupněnu datovou schránku. Nelze proto přisvědčit ani námitce porušení zásady vstřícnosti. Spatřuje-li žalobkyně pozici osob bez datové schránky za výhodnější, může si datovou schránku kdykoli zrušit a výše nastíněného postupu dále využívat. Jak již bylo naznačeno výše, zřízení datové schránky je pro nepodnikající fyzickou osobu zcela dobrovolné. Pokud se však již fyzická osoba dobrovolně rozhodne datovou schránku zřídit, musí s tímto svým rozhodnutím nutně přijmout i práva a povinnosti z tohoto právního jednání vyplývající. Okruh těchto práv a povinností se přitom může novelizacemi zákonné úpravy měnit. Tyto novelizace představují toliko nepravou retroaktivitu, u níž v obecné rovině není dán rozpor s ústavním pořádkem (žalobkyně nadto může kdykoliv svou datovou schránku zrušit – v jejím případě tedy žádná novelizace nepředstavuje zakotvení povinností, kterých by se nemohla sama zprostit). Soud proto neshledává z hlediska ústavní konformity nijak problematickou ani novelizaci, která pro žalobkyni znamenala povinnost podat daňové tvrzení elektronicky. Se zřízením datové schránky byly vždy spojeny také povinnosti (zejména povinnost přihlašovat se do datové schránky, jejíž neplnění je sankcionováno případnou fikcí doručení) a tyto povinnosti byly pouze rozšířeny. [31] Stejně tak žalobkyní sporované pravidlo § 72 odst. 4 daňového řádu soud neshledává rozporným s jinými právními předpisy, a tedy ani se zákonem o elektronických úkonech. I nadále totiž platí, že zřízení datových schránek je pro nepodnikající fyzické osoby dobrovolné. Přesně jak uvádí důvodová zpráva k tomuto zákonu, na kterou žalobkyně odkazuje, [ú]prava přiblíží k reálným možnostem všech potenciálních účastníků této komunikace, a proto je používání datových schránek pro elektronickou komunikaci fyzických osob a většiny podnikajících fyzických osob s orgány veřejné moci ponecháno na jejich rozhodnutí a datové schránky jsou těmto osobám zřizovány výhradně na základě jejich žádosti (podtržení doplněno zdejším soudem). I s účinností § 72 odst. 4 stále platí, že je na fyzické osobě,*

pro jaký způsob komunikace se správcem daně se rozhodne. Zákon jí nestanoví povinnost zřídit si datovou schránku a komunikovat se správcem daně elektronicky. Zákon jí stanoví povinnost komunikovat se správcem daně elektronicky pouze v případě, že využila možnosti dobrovolně si zřídit datovou schránku. V takovémto nastavení nelze vnímat rozpornost právního řádu, ani nepředvídatelnost (resp. rozpor s legitimním očekáváním, jak uvádí žalobkyně). S odkazem na zásady ignorantia legis non excusat a vigilantibus iura scripta sunt zdejší soud uzavírá, že rozhodla-li se žalobkyně zřídit datovou schránku, byla povinna následovat práva a povinnosti s tím související. Neznalost pravidla § 72 odst. 4 daňového řádu, jenž ve vztahu k zákonu o elektronických úkonech působí jako lex specialis, neznamena nepředvídatelnost právních aktů, kterou žalobkyně dovozuje. Hodlala žalobkyně dále využívat výhod osobního podání daňového přiznání, měla se v první řadě s pravidlem § 72 odst. 4 daňového řádu seznámit a následně své právní postavení ve vztahu k této povinnosti upravit – buď podle ní postupovat, nebo si datovou schránku zrušit, aby se na ni povinnost nevztahovala.“ Krajský soud v nyní projednávané věci neshledal důvod, proč by se měl od uvedených závěrů jakkoliv odchýlovat, a proto dospěl k závěru, že ani tato námitka žalobce není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

12. Na základě výše uvedeného krajský soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
13. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 16. července 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu