



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Ing. J. V.**

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno-střed

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41827/16/5200-10424-700519

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41827/16/5200-10424-700519 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště Brno-venkov, ze dne 23. 2. 2016, č. j. 664563/16/3005-51521-707399, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“) platební výměr ze dne 23. 2. 2016, č. j. 664563/16/3005-51521-707399, kterým byla žalobci

uložena pokuta ve výši 2 000 Kč za učinění podání podle § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) jinak než elektronicky.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce se žalobou domáhal zrušení správních rozhodnutí obou stupňů. Namítal rozpor postupu správce daně s ustanoveními daňového řádu, i s jinými právními předpisy, základními právními principy, ústavními zásadami a obecnými právními zásadami. Jednáním žalovaného byl žalobce fakticky nucen používat datovou schránku. Podání učiněno jinak než elektronicky dle žalobce nezpůsobuje žalovanému či správnímu orgánu I. stupně přehnanou administrativní náročnost.
3. Uložená sankce, jejíž výše není individualizovaná s ohledem na konkrétní porušení zákona příp. na majetkové poměry pachatele, je v rozporu se systémem trestních sankcí, došlo k porušení ústavních principů (zejm. proporcionality). Pokuta je v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku na správu daní.
4. Konstrukce sankce tak, jak je nastavená v § 247a daňového řádu podle žalobce upřednostňuje formální stránku podání před jeho materiální stránkou. Takový přístup je v rozporu se základní zásadou pro správu daní, dle které by mělo jít především o správné stanovení daně jako takové.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal zejména na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že podanou žalobu považuje za nedůvodnou. Doplnil, že žalobce nerozporuje, že měl v době podání daňového přiznání zpřístupněnu datovou schránku. Na základě této skutečnosti měl ze zákona povinnost podat daňové přiznání elektronicky, nikoliv v listinné podobě. Vzhledem k tomu, že tak neučinil, rozhodl správce daně o uložení pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu, přičemž pokuta byla uložena v zákonné výši. Žalovaný taktéž doplnil, že byl vázán účinnými právními předpisy, tj. v dané věci se nemohl jakkoliv odchýlit od uložení pokuty v uvedené výši.
6. V závěru svého vyjádření navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Posouzení věci krajským soudem

7. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že se žalobce ve stanovené lhůtě nevyjádřil, že s projednáním věci bez nařízení jednání nesouhlasí, a žalovaný s takovým projednáním věci výslovně souhlasil, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

9. Ze správního spisu vyplývá, že dne 31. 3. 2015 bylo správci daně doručeno řádné daňové tvrzení žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, ze dne 18. 3. 2015 (dále také „daňové přiznání“), a to v listinné formě. Ze správního spisu rovněž vyplývá a mezi stranami není sporu o tom, že ke dni podání daňového přiznání měl žalobce zpřístupněnou datovou schránku.
10. Předmětem sporu mezi stranami je otázka, zda v posuzovaném případě byl správce daně oprávněn uložit žalobci pokutu za podání daňového přiznání v jiné, než elektronické formě.
11. Novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také „novela č. 267/2014 Sb.“), a další související zákony, účinnou od 1. 1. 2015, byla povinná elektronická komunikace s finanční správou rozšířena o další subjekty. Uvedená novela totiž doplnila dosavadní znění § 72 daňového řádu o odstavec čtvrtý, dle něhož daňový subjekt nebo jeho zástupce, jenž má *„[z]přístupněnu 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.“*
12. Podáním podle § 72 odst. 1 daňového řádu je a) přihláška k registraci, b) oznámení o změně registračních údajů, c) řádné daňové tvrzení nebo d) dodatečné daňové tvrzení.
13. Pro posuzovanou věc je dále stěžejní znění § 74 odst. 4 daňového řádu: *„Pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoliv 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.“*
14. Podle § 247a odst. 2 daňového řádu však *„[d]aňovému 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“.*
15. Podle § 247a odst. 3 daňového řádu platí, že *„[o] povinnosti platit pokutu podle odstavce 2 rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru“.*
16. Provedením jazykového výkladu výše uvedeného textu nelze než konstatovat, že znění zákona hovoří zcela jasně: Každý daňový subjekt, který má zpřístupněnou datovou schránku, je povinen podat řádné daňové tvrzení prostřednictvím datové zprávy. Neučiní-li tak a je-li toto pochybení zároveň jediným pochybením souvisejícím s tímto podáním, bude jeho podání zpracováno jako bezvadné (za předpokladu zveřejnění daného druhu podání způsobem uvedeným v § 74 odst. 4 věta za středníkem daňového řádu) s tím, že daňovému subjektu vznikne povinnost uhradit za toto pochybení pokutu ve výši 2 000 Kč.
17. Současně je však třeba upozornit, že jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Jak opakovaně ve své judikatuře zdůrazňuje Ústavní soud

(srov. např. nález ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97), jazykový výklad je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž dále slouží řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis* apod.). V nálezu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96 (N 13/7 SbNU 87; 63/1997 Sb.) například Ústavní soud konstatoval, že „soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku“. Právní norma se totiž „ne vždy musí krýt s tím, jak je vyjádřena v textu zákona, a to ani v takovém případě, kdy se text může jevit jako jednoznačný a určitý“ (nález Ústavního soudu ze dne 10. 8. 2006, sp. zn. I. ÚS 138/06). Ústavní soud dlouhodobě zdůrazňuje význam teleologické argumentace a hledání smyslu a účelu zákona jeho interpretem.

18. Úmysl zákonodárce vedoucí k zakotvení výše uvedených pravidel do právní úpravy je podrobně vysvětlen v důvodové zprávě k novele č. 267/2014 Sb. (dostupná na www.psp.cz). Primárním důvodem byla snaha zákonodárce o maximální možné snížení administrativní náročnosti zpracování tzv. formulářových podání, jejichž výčet poskytuje § 72 odst. 1 daňového řádu. Z toho důvodu byla zakotvena povinnost pro všechny subjekty disponující zpřístupněnou datovou schránkou činit tato podání elektronicky (již před 1. 1. 2015 měli povinnost činit svá podání elektronicky všichni plátcí DPH). Zákonodárce se tak rozhodl rozšířit okruh subjektů povinných k elektronickým podáním o ty, kteří tuto možnost již reálně mají – to znamená, že disponují nástrojem, který jim umožňuje elektronické podání učinit.
19. Zároveň pak zákonodárce hledal účinnější nástroj motivace pro dobrovolné plnění této povinnosti, jelikož stávající nástroj, spočívající v postupu k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 až 3 daňového řádu, nevedl k zajištění elektronické komunikace se správcem daně v rozsahu předvídaném zákonem.
20. Dosavadní řešení se dle důvodové zprávy pro tuto povinnost nepeněžité povahy v aplikační praxi neosvědčilo, neboť úměrně s nárůstem podání povinně činěných elektronicky rostl počet písemných podání, která v rozporu se zákonem nebyla učiněna elektronicky, a to ani na výzvu správce daně k odstranění vad podání. Paradoxně tak zavedení povinné elektronické formy podání nevedlo vždy k zamýšlenému zvýšení efektivity správy daní, ale naopak správce daně zbytečně vynakládal čas a peněžní prostředky na činnosti, které primárně nevedly k zajištění cíle správy daní. Zákonodárce tak byl nucen hledat pro postih za nedodržení povinné elektronické formy podání takový nástroj, který by v sobě nezahrnoval administrativně a finančně náročný postup ze strany správce daně a zároveň dostatečně motivoval daňové subjekty k plnění předepsané povinnosti.
21. Pro řešení nastíněné situace se zákonodárce rozhodl pro zavedení sankce, která nebude vést k bezprostřednímu vynucení splnění povinnosti (toto řešení by v sobě nutně obnášelo zatížení aparátu finanční správy), nýbrž k potrestání porušitele povinnosti a k výchovnému působení, aby se v budoucnu tohoto porušení již nedopustil. Obecně, vůči neurčitému okruhu daňových subjektů vázaných touto povinností pak zavedení sankce

působí preventivně – motivuje je k tomu, aby svá podání činili způsobem vyhovujícím stanovené povinnosti.

22. Má-li být postih za porušení povinnosti stanovené daňovým řádem co nejméně administrativně, časově a finančně náročný, musí být nastaven tak, aby k němu došlo co nejrychleji po zjištění porušení povinnosti a v předem stanovené podobě. A přesně tento cíl zvolená právní úprava naplňuje – jednoznačně stanoví pravidlo, sankci následující za jeho porušení a její výši. Rozhodnutí správce daně o jejím uložení už pak je „pouze“ rozhodnutím deklaratorního charakteru, jehož zpracování bude v důsledku takto nastavené právní úpravy rychlé a administrativně méně náročné.
23. Přijetím zvoleného řešení tak došlo k rozdělení pořádkové pokuty na 1) tzv. pořádkovou pokutu v užším smyslu, již zakotvenou v § 247 daňového řádu, jež směřuje právě k zajištění řádného průběhu jednání či bezprostřednímu vynucení nezbytné součinnosti, a na 2) pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, jež směřuje k potrestání za nesplnění stanovené povinnosti a k jejímu splnění do budoucna.
24. Lze shrnout, že úmysl zákonodárce zcela odpovídá textu zákona. Soud se však dále zabýval také výkladem zákona ve světle právních principů, ovládajících daňové řízení a garantujících mimo jiné také ústavně konformní výklad a aplikaci zákona.
25. Zdejší soud má za to, že § 72 odst. 4 daňového řádu nepochybně sleduje legitimní cíl, kterým je snížení administrativní náročnosti zpracování podání souvisejících se správou daní. Softwarové zpracování podání, které má správce daně k dispozici, je klíčovým nástrojem pro naplnění zásady procesní ekonomie. K tomu, aby mohlo být tohoto nástroje maximálně využito, je zapotřebí zajistit, aby veškerá možná podání byla činěna cestou uvedeným softwarem zpracovatelnou, tzn. cestou elektronickou. Zároveň je třeba zvolit přiměřené řešení, které tento výsledek zajistí, avšak příliš nezatíží adresáty povinnosti. Dle názoru zdejšího osudu nemůže být v rozporu s principem proporcionality, je-li povinnost činit podání elektronicky rozšířena (např. z plátců DPH, viz níže) na všechny subjekty disponující zpřístupněnou datovou schránkou. Takové pravidlo nevyžaduje po subjektech, jež si datovou schránku dosud nezřídili, aby tak pouze pro účely komunikace s finanční správou učinily. Pracuje totiž se subjekty, které již datovou schránku zpřístupněnou mají, tedy s reálným, již existujícím skutkovým stavem. Je lhostejné, zda si daný subjekt zřídil datovou schránku dobrovolně, a tím spíše z jakého důvodu, či zda mu zákonem byla stanovena povinnost tak učinit. Podstatné je, že má možnost prostřednictvím datové schránky komunikovat. Za takového stavu mu pak právní norma toliko přikazuje, aby z více možností podání činěných vůči správci daně zvolil právě tu, která je pro správce daně nejvýhodnější. Zakotvení takovéto povinnosti neznamena pro daňový subjekt vynaložení nepřiměřeně vyššího úsilí, než které by musel vynaložit v souvislosti s jinou formou podání. Užitek, který však tato forma přinese správci daně při zpracování jeho podání, je významný – vyšší rychlost a větší efektivita zpracovávání podání.
26. S ohledem na výše uvedené je nutno považovat povinnost kladenou zákonem na žalobce za proporcionální – jeho povinností bylo podat daňové přiznání v elektronické formě. Snížení administrativní náročnosti jakožto stěžejní pilíř novely č. 267/2014 Sb. směřuje ke zpracování tzv. formulářových podání. Žalobce však porušením zákonné povinnosti učinit

podání předepsaným způsobem správcem daně naplnění zákona v tomto konkrétním případě neumožnil a daňovou správu tak bezpochyby zatížil. V daném případě je zásadní forma (jako formální stránka podání), neboť takto zní předmětná skutková podstata daného deliktu.

27. Tak, jako se povinnost elektronické komunikace v určitých případech vztahovala před účinností novely č. 267/2014 Sb. na plátce DPH, byl s její účinností stanoven další okruh subjektů této povinnosti podléhající.
28. 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 (žalobce nadto může kdykoliv svou datovou schránku zrušit – v jeho případě tedy žádná novelizace nepředstavuje zakotvení povinností, kterých by se nemohl sám zprostit). Soud proto neshledává z hlediska ústavní konformity nijak problematickou ani novelizaci, která pro žalobce 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. I nadále totiž platí, že zřízení datových schránek je pro nepodnikající fyzické osoby dobrovolné. Přesně jak uvádí důvodová zpráva k tomuto zákonu: „[ú]prava přihlíží 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“. 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. S odkazem na zásady *ignorantia legis non excusat* a *vigilantibus iura scripta sunt* zdejší soud uzavírá, že rozhodl-li se žalobce zřídit datovou schránku, byl povinen následovat práva a povinnosti s tím související.
29. Z hlediska souladnosti s právními principy soud k povaze uložené sankce, popsané výše, doplňuje, že právě charakter sankce zavedený novelou č. 267/2014 Sb. maximálně naplňuje účel žalobcem sporované právní úpravy, jímž je zjednodušení administrativní náročnosti správy daní prostřednictvím její maximální automatizace. Oproti dřívější úpravě je sankce stanovená v § 247a odst. 2 daňového řádu zcela předvídatelná, jak z hlediska vymezení povinnosti, za jejíž porušení následuje, tak z hlediska druhu sankce a její výměry. Sám daňový subjekt tak má možnost již ze samotné právní úpravy nabýt právní jistoty, jaký konkrétní postih, dokonce i v jaké konkrétní výši bude následovat v případě nesplnění konkrétně stanovené povinnosti. Zvolené řešení je nejen předvídatelné, ale také rychleji a lépe spravovatelné finanční správou. Správní orgán není zatížen postupem k odstraňování vad, jako tomu bylo do 31. 12. 2014, zároveň však zavedená sankce vede k tomu, aby daňový subjekt při příštím podání svou povinnost splnil a automatizace zpracování podání

byla nadále možná. Sankce plní z větší části funkci generální a individuální prevence (motivuje k dodržování elektronické formy), čímž nepochybně napomáhá cíl § 72 odst. 4 daňového řádu naplňovat.

30. K urychlení procesu v případě podání učiněného vadnou formou, pak dochází právě díky právní fikci zavedené § 74 odst. 4 daňového řádu, podle níž se sice jedná o vadu podání, avšak na podání se hledí, jako by bylo bez vad. Ustanovení § 74 odst. 4 věta za středníkem doplňuje, že „[t]o platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup“. V případě žalobce uplatnění tohoto pravidla nic nebránilo, jelikož již od 15. 12. 2014 byl na webových stránkách Finanční správy zveřejněn „Seznam podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli měla být učiněna elektronicky“ (dále jen „Seznam podání“), v rámci něhož jedním z těchto podání uvedeno „Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od roku 2009 včetně“. Není tedy pochyb o tom, že právě na daňové přiznání žalobce mělo být v době rozhodování správních orgánů hleděno jako na bezvadné za současného uložení pokuty dle § 247a odst. 2 daňového řádu.
31. Není sporu o tom, že elektronické zpracování podání je pro správce daně jednodušší, než zpracování listinných podání. Proto k elektronizaci právní úprava směřuje. Na druhou stranu, je-li už podání učiněno v listinné formě, je za této situace pro správce daně jednodušší zpracovat jej bez využití automatického softwaru, než vyzývat daňový subjekt k novému podání ve formě elektronické. Z toho důvodu tedy podání zpracuje, ale zároveň subjektu uloží sankci, která jej motivuje k příštím splnění povinnosti. Stejně tak v obecné rovině motivuje ostatní osoby ve stejném postavení k plnění této povinnosti.
32. Soud neshledává problematickou ani výši zákonem stanovené sankce. Žalobce především namítá hrubý nepoměr výše uložené pokuty k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku na správu daní a dále neindividualizaci výše pokuty. Stanovení fixní výše pokuty však není v daňovém řízení nestandardní – obdobný princip je notoricky uplatňován finanční správou např. při výpočtu penále, a to jako fixně stanovené procento z částky doměřené daně (srov. § 251 daňového řádu). Částka ve výši 2 000 Kč je stanovena jako určitá „základní“ sazba za porušení povinnosti podat daňové přiznání elektronicky. V případě, že by porušení daňového subjektu ztížilo správu daní závažně, může správce daně dle § 247a odst. 4 uložit kromě pokuty ve výši 2 000 Kč pokutu až do výše 50 000 Kč, a to právě s ohledem na okolnosti daného případu, resp. na závažnost jeho následků na správu daní. Správní uvážení je tak zachováno toliko pro případy, kdy správce daně rozhoduje o tom, zda porušení povinnosti učinit podání elektronicky představuje závažné ztížení správy daní. Sankce ve výši 2 000 Kč přitom podle názoru soudu odpovídá typové společenské škodlivosti daného jednání, která se s ohledem na charakter porušené povinnosti nebude v konkrétních případech významně lišit. Znemožnění zpracování zákonem vyjmenovaných podání elektronicky bude u všech podání srovnatelně škodlivé – srovnatelným způsobem zatěžující finanční správu. I z těchto důvodů proto krajský soud neshledal ust. § 247a odst. 2 daňového řádu v rozporu se zásadou proporcionality, tudíž se podle krajského soudu jedná o ustanovení ústavně konformní (stejně tak neporušující Úmluvu o ochraně základních práv a svobod).

33. Ve světle výše uvedeného zdejší soud shrnuje, že provedenou interpretaci textu § 72 a 247a daňového řádu shledal v souladu s principy ovládajícími daňové řízení, a tudíž také ústavně konformní. Proto nemá ani za to, že by citovaná ustanovení sama o sobě byla v rozporu s ústavním pořádkem. Vzhledem ke skutkovému stavu posuzované věci je daná právní úprava plně aplikovatelná na tento případ. Správce daně, resp. žalovaný postupovali v souladu s účinnou právní úpravou, když podle § 247a odst. 2 daňového řádu rozhodli o uložení pokuty žalobci ve výši 2 000 Kč. Pro uložení této pokuty bez předchozího postupu směřujícího k odstranění vad byly splněny všechny zákonem stanovené podmínky: 1) s ohledem na zpřístupněnou datovou schránku byl žalobce osobou povinnou činit tzv. formulářová podání pouze datovou zprávou (§ 72 odst. 4 daňového řádu); 2) daňové přiznání podávané žalobcem je tzv. formulářovým podáním ve smyslu § 72 odst. 1 daňového řádu; 3) žalobce podal daňové přiznání v listinné podobě, tedy jiným způsobem než elektronicky (§ 247a odst. 2 daňového řádu); 4) vada podání uvedená v bodě 3 byla jedinou vadou podání žalobce; 5) podání žalobce bylo zahrnuto v Seznamu podání. Jelikož tak došlo k naplnění hypotézy právní normy, ale nebyla splněna povinnost stanovená v dispozici právní normy, byla logickým následkem takto vzniklé situace sankce. Ta vznikla přímo ze zákona a správce daně přesně v souladu s § 247a odst. 3 daňového řádu o ní rozhodl platebním výměrem.
34. Z úřední povinnosti se však zdejší soud zabýval souladem aplikované právní úpravy s čl. 39 Listiny základních práv a svobod a možností aplikace pozdější příznivější právní úpravy na základě čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Obě otázky se totiž odvíjejí od toho, že úvahy o sankcionovatelnosti jednání závisí mimo jiné na tom, zda je konkrétní formulářové podání zahrnuto v Seznamu podání, který se nadto může v průběhu času měnit.
35. Otázka souladu s čl. 39 Listiny základních práv a svobod, tj. se zásadou *nullum crimen sine lege*, vyvstává z toho, že právní úprava se jeví tak, že podmínkou trestnosti daného jednání je zahrnutí podání do Seznamu podání. Tak ostatně soud výše vyjádřil podmínky, které byly pro uložení sankce v případě žalobce naplněny [viz podmínka 5)]. Ve skutečnosti ovšem zákon sám provádí výčet podání, která musejí být podána elektronicky (viz § 72 odst. 1 daňového řádu). Seznam podání může vést toliko k omezení trestnosti tím, že u některých podání stanovených v § 72 odst. 1 daňového řádu omezí účinky § 74 odst. 4 daňového řádu. Ačkoliv § 74 odst. 4 daňového řádu nemá explicitní vazbu na trestnost podání daňového tvrzení v jiné než elektronické formě, takto je vztah tohoto ustanovení k § 247a odst. 2 daňového řádu vykládán samotnou daňovou správou (http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-03_Metodicka-pomucka-k-povinnemu-elektronicemu-podani.pdf). Jelikož takový výklad rozhodně neodporuje smyslu právní úpravy a je pro pachatele příznivější, akceptuje jej také soud. Podstatou tohoto výkladu je, že správní delikt představuje pouze účinné podání daňového tvrzení (potažmo jiného formulářového podání) v jiné než elektronické formě. Pokutu lze tudíž uložit pouze tehdy, hledí-li se na podání dle § 74 odst. 4 daňového řádu jako na bezvadné.
36. Ve světle výše uvedeného soud proto uzavírá, že Seznam podání není aktem, který by zakládal trestnost posuzovaného jednání, nýbrž toliko aktem, který by mohl trestnost

jednání, stanovenou zákonem, vyloučit. Daná právní úprava tak nepředstavuje rozpor se zásadou *nullum crimen sine lege*.

37. Na druhou stranu má soud za to, že případné změny Seznamu podání mohou představovat příznivější úpravu, ke které by soud musel na základě čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod přihlídnout z úřední povinnosti. V posuzované věci přitom došlo po spáchání předmětného deliktu právě k takové změně Seznamu podání, v důsledku které by již nebylo dané jednání sankcionovatelné.
38. Přestože Seznam podání není striktně vzato „zákonem“, jak hovoří čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, a není ani podzákonným právním předpisem, jeho aplikace má přímý vliv na trestnost posuzovaného právního jednání. Změna znění tohoto dokumentu může vést k vyloučení aplikace § 74 odst. 4 daňového řádu (a v konečném důsledku pak také § 247a odst. 2 daňového řádu), když nebude naplněna podmínka v něm uvedená, a to, že na podání se hledí jako na podání bez vady, pouze pokud je to o něm předem zveřejněno správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup. Takováto změna podle názoru musí vést k uplatnění pravidla obsaženého v čl. 40 odst. 6 větě druhé Listiny základních práv a svobod.
39. Je totiž nutno zdůraznit, že „[r]ozhodujícím kritériem pro posouzení otázky, zda použití pozdějšího zákona by bylo pro pachatele příznivější, je celkový výsledek z hlediska trestnosti, jehož by bylo při aplikaci toho či onoho zákona dosaženo, s přihlédnutím ke všem právně rozhodným okolnostem konkrétního případu. Použití nového práva je tedy pro pachatele příznivější tehdy, jestliže jeho ustanovení, posuzována jako celek, skýtají výsledek příznivější, než právo dřívejší“ [nález Ústavního soudu ze dne 22. 1. 2001, sp. zn. IV. ÚS 158/2000 (všechny zde citované nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na: nalus.usoud.cz)].
40. V případě deliktu dle § 247a odst. 2 daňového řádu je tedy nutno posuzovat případnou příznivost pozdější úpravy na základě porovnání celkového výsledku aplikace právní úpravy účinné v době spáchání deliktu a celkového výsledku aplikace pozdější právní úpravy, tj. po provedení kompletního posouzení deliktu ve světle obou (případně více) právních úprav, a to s přihlédnutím k vývoji judikatury či správní praxe a v daném případě také ve spojení s „informací“, na niž § 74 odst. 4 daňového řádu odkazuje. Změna této „informace“ spočívající ve vynětí určitého podání, které dříve obsahovala, totiž znamená, že § 74 odst. 4 (a v konečném důsledku ani § 247a odst. 2) daňového řádu nemůže být aplikován. Na podání neuvedené v „informaci“ nemůže být hleděno jako na podání bezvadné při současném uložení pokuty ze zákona. Naopak, je na něj hleděno, jako na jiná podání, která v „informaci“ od jejího prvního zveřejnění uvedena nebyla – tedy jako na podání vadná, u nichž je správce daně povinen započít s postupem odstraňování vad dle § 74 odst. 1 daňového řádu. Jak bylo uvedeno výše, v takovém případě pak nedochází k uložení sankce dle § 247a odst. 2 daňového řádu.
41. Výše uvedený názor soudu podporuje i komentářová literatura uvádějící k zákazu retroaktivity zakotveném v čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, že „[z]ákaz se vztahuje jak na normotvornou, tak na interpretační a aplikační činnost [BAŇOUC, Hynek. Čl. 40 (Procesní garance spravedlivosti trestního řízení). In: WAGNEROVÁ, Eliška a kol. *Listina základních práv a svobod: Komentář*. Dostupné v Systému ASPI. ISSN:

2336-517X.]“. Zcela logicky se tak na interpretaci a aplikaci norem vztahuje i výjimka z tohoto zákazu spočívající v připuštění zpětné časové působnosti zákona, resp. právní normy jako celku, je-li to pro pachatele příznivější. Na posouzení trestnosti správního deliktu tedy může mít vliv například změna judikatury, změna ustálené rozhodovací praxe.

42. Správní soudy jsou vždy při přezkumu správního rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt, povinny přihlídnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013-46, „[p]řehodnotnou nalézací instancí by správní soud stěží byl za situace, kdyby měl povinnost ignorovat, že v době, kdy vydává své rozhodnutí, již skutek, u něhož zkoumá, zda v době jeho spáchání byl správním deliktem, již skutkem správně trestným není (resp. je trestný, avšak mírněji)“. Dle citovaného usnesení „[s]právní soudy, resp. soudy rozhodující ve správním soudnictví v I. stupni, tak mají sice roli retrospektivně přezkumnou, ale vlivem zvýšeného důrazu na naplnění všech stránek spravedlivého procesu o trestním obvinění plní spíše úlohu jakési „kvaziodvolací“ instance, která musí mít možnost sama napravit nepřipustný zásah do práv, byť takovýto zásah nebyl vůbec způsoben vadným postupem správního orgánu“.
43. Soud se proto zabýval relevantními změnami Seznamu podání po spáchání posuzovaného deliktu. S účinností od 1. 8. 2017 Seznam podání neobsahuje žádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Lze tak konstatovat, že aktuálně podaná přiznání k dani z příjmů fyzických osob, jinak než elektronicky, ačkoli je pro ně předepsaná elektronická forma, již nejsou podřaditelná pod § 74 odst. 4 daňového řádu. Není totiž naplněna podmínka uvedená ve větě za středníkem, že „to [že se na podání hledí jako na podání bez vady] platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup“. Vyřazení daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob ze Seznamu podání tak má za následek postup dle § 74 odst. 1 daňového řádu v případě, že toto daňové přiznání bylo navzdory povinnosti dle § 72 odst. 4 daňového řádu podáno jinak než elektronicky. Nově by tedy správce daně v případě opětovného vzniku posuzované situace žalobce vyzval dle § 74 odst. 1 k odstranění vady podání spočívající v nesprávné formě a stanovil by mu k tomu lhůtu. V případě, že žalobce by v takto stanovené lhůtě učinil podání v elektronické formě, hledělo by se na podání dle § 74 odst. 2 daňového řádu, jako by bylo učiněno řádně a včas a pokuta dle § 247a odst. 2 téhož zákona by žalobci uložena nebyla. V opačném případě, tedy nebyla-li by vada odstraněna, by se podání stalo neúčinným, hledělo se tedy na něj, jako by nikdy nebylo učiněno, a žalobci by opět nebylo možno uložit pokutu dle § 247a odst. 2 daňového řádu.
44. Výsledek aplikace nyní účinné právní úpravy ve světle aplikační praxe daňové správy a aktuálního znění informace zveřejňované dle § 74 odst. 4 daňového řádu by tedy byl pro žalobce příznivější. V době rozhodování soudu lze konstatovat, že trestnost posuzovaného jednání žalobce zanikla. Ve světle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, který soud aplikuje z úřední povinnosti, pak musí soud uzavřít, že za současného právního stavu je nutno na napadené rozhodnutí hledět jako na nezákonné.

V. Závěr a náklady řízení

45. Napadené rozhodnutí žalovaného nemůže z hlediska přezkumu jeho zákonnosti obstát, soud jej proto výrokem I. tohoto rozsudku zrušil.
46. Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že důsledky aplikace pozdější právní úpravy (zánik trestnosti) nepřipouští, že by mohl být žalobci v dalším řízení opět sankce uložena, důvod nezákonnosti se vztahuje i na prvostupňové rozhodnutí, přistoupil soud také k jeho zrušení, a to na základě § 78 odst. 3 s. ř. s.
47. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 6 800 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu původního zástupce žalobce za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání soudu ve věci samé - podání žaloby) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč). Celkem se tedy jedná o částku 9 800 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 10. 12. 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu