



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: JUDr. J. Š.  
proti  
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství  
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2016, č. j. 35074/16/5200-10424-708965

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 8. 2016, č. j. 35074/16/5200-10424-708965, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 3 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám žalobce.

**Odůvodnění:**

1. Žalobou podanou dne 17. 10. 2016 brojil žalobce proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství se sídlem Masarykova 427/31, Brno, č. j. 35074/16/5200-10424-708965 ze dne 9. 8. 2016, jímž bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územního pracoviště v Kroměříži, č. j. 46292/16/3304-50521-708470 ze dne 18. 1. 2016 (platební výměr na pokutu dle ust. § 247a

odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, za podání daňového přiznání jinak než elektronicky ve výši 2 000 Kč).

2. Žalobce namítl, že datovou schránku pro fyzickou osobu si zřídil již na začátku roku 2014, a to z důvodu, abych usnadnil komunikaci, zejména s orgány státní správy s ohledem na trvalé bydliště, ve kterém se po většinu roku nezdržuje. Poukázal na to, že až do dne 11. 1. 2016 nebyl orgány finanční správy doručen do této datové schránky fyzické osoby jediný dokument a po tomto datu jako první písemnost doručil 11. 1. 2016 „reklamní leták“ lákající daňové poplatníky na možnost platit daň z nemovitostí prostřednictvím SIPO Finanční úřad pro hlavní město Prahu, další den 12. 1. 2016 následovala totožná písemnost ze strany Finančního úřadu pro Zlínský kraj a dne 19. 1. 2016 pak od stejného odesílatele následoval výměr pokuty ve výši 2 000 Kč.
3. Dále konstatoval, že není podnikající fyzickou osobou a datovou schránku si zřídil jako normální fyzická osoba (zaměstnanec) zcela dobrovolně a nebyl jsem k tomu nijak povinen. Poukázal na to, že ustanovení §72 odst. 4 se do daňového řádu dostalo na konci roku 2011 a v účinnost vešlo od 1. 1. 2015.
4. Namítl, že původním záměrem zákonodárce jistě nebylo trestat ty, kteří si zřídili datovou schránku zcela dobrovolně, aniž by byli k tomu povinováni a je jistě spravedlivé uložit povinnost podávat vybrané dokumenty v elektronické podobě těm, kdo si musí datovou schránku zřídit povinně (případně jejich účetní závěrka podléhá auditu). Podle něj je ovšem zcela nemorální a protiústavní, aby byla pokuta automaticky vyměřována také těm, kdo si datovou schránku zřídili dobrovolně jako fyzické osoby, zvláště když pro finanční správu na druhé straně žádná taková povinnost nevyplyvá.
5. Ustanovení § 247a odst. 2 daňového řádu navíc neobsahuje pro správní orgán žádnou možnost správního uvážení, je tak otázkou, zda předmětnou pokutu skutečně musí obligatorně vyměřit ve všech případech, si datovou schránku zřídily dobrovolně, aby státním orgánům ulevily. Pokud by se zcela nesmyslné ust. § 72 odst. 4 ve spojení s ust. § 247a odst. 2 daňového řádu uplatňovalo u všech osob, které disponují datovou schránku (a třeba ji 10 let vůbec nevyužily), jistě by tak došlo k popření celého smyslu datových schránek a ze strany fyzických osob by docházelo k jejich hromadnému rušení.
6. S ohledem na to žalobce navrhl předložení věci Ústavnímu soudu ČR s tím, že rozpor s ústavním pořádkem spatřoval zejména v tom, že z žádného zákonného ustanovení nevyplyvá pro nepodnikající fyzické osoby povinnost zřizovat si datovou schránku. Přesto pokud tak učiní, jsou vystaveny naprosto zbytečným sankcím ze strany správce daně, kterému nezbyvá než postupovat podle nesmyslného ustanovení daňového řádu.
7. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že žalobní námitky korespondují s jím posuzovaným odvoláním, a proto odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání.
8. Podle žalovaného je nesporné, že žalobce měl ke dni podání daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 2014 zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku pro fyzické osoby, i to, že podal přiznání k dani v listinné podobě.
9. Dále odkázal na znění ustanovení § 71 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 a na ustanovení § 72 a § 247a odst. 2 téhož zákona s tím, že z uvedených ustanovení vyplývá, že

povinnost činit podání elektronicky je uložena bez výjimky všem daňovým subjektům, které splňují podmínky ust. § 72 odst. 4 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalobce v daňovém přiznání vykázal příjmy podle ust. § 6 a 9 zákona o daních z příjmu a současně měl ke dni podání tohoto daňového přiznání zpřístupněnou datovou schránku nepodnikající fyzické osoby, byl povinen učinit toto podání elektronicky v souladu s ust. § 72 odst. 4 daňového řádu, což neučinil, čímž mu podle ust. § 247a odst. 2 daňového řádu vznikla povinnost uhradit pokutu ve výši 2.000,- Kč, jelikož byly splněny všechny podmínky pro uložení pokuty. V kontextu uvedeného žalovaným uzavřel, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když rozhodl o uložení pokuty žalobci za učinění podání podle ust. § 72 odst. 1 daňového řádu jinak než elektronicky.

10. Pokuta dle ustanovení § 247a odst. 2 daňového řádu je podle žalovaného sankcí stanovenou zákonem a nelze ji žádným způsobem moderovat či promíjet. Návrh na předložení věci Ústavnímu soudu ČR považoval žalovaný za nedůvodný. Žalovaný tak má za to, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vnesené námitky jsou nedůvodné.
11. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které setrval na svých námitkách a zdůraznil, že jsou krácena jeho práva, neboť na základě svého svobodného a dobrovolného rozhodnutí zřídil si datovou schránku je následně ze strany státu za tento vstřícný krok trestán.
12. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
13. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba je **důvodná**.
14. Ze správního spisu vyplývá, že dne 16. 3. 2015 bylo správci daně doručeno řádné daňové tvrzení žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 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.
15. 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.
16. Obsahově obdobné žalobě, kde byla předmětem přezkumu stejná právní otázka u shodné daně a ve shodném zdaňovacím období, rozhodl zdejší soud rozsudkem ze dne 10. 5. 2018, č. j. 31Af 85/2016-39, přičemž v nyní posuzované věci nemá soud důvod odchytil se od již jednou zaujatých závěrů. Ve shodě s citovaným rozhodnutím proto soud konstatuje následující.
17. 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. 367/2014 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** „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“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem).

18. „Podáním podle odst. 1“ pak je dle § 72 odst. 1 daňového řádu a) přihláška k registraci, b) oznámení o změně registračních údajů, c) **řádné daňové tvrzení** nebo d) dodatečné daňové tvrzení.
19. 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.**“ (zvýraznění doplněno zdejším soudem)
20. Dle § 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“.
21. Dle § 247a odst. 3 daňového řádu „[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“.
22. Provedením jazykového výkladu výše uvedeného textu nelze než konstatovat, že znění zákona hovoří zcela jasně: Každý daňový subjekt, který má zpřístupněnu 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.
23. 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), dle kterého je podstatná zejména teleologická argumentace a hledání smyslu a účelu zákona jeho interpretem.
24. Úmysl zákonodárce vedoucí k zakotvení výše uvedených pravidel do právní úpravy je podrobně odůvodněn v **důvodové zprávě** k novele č. 267/2014 Sb. (dostupná na [www.psp.cz](http://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.

25. 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.
26. Z důvodové zprávy vyplývá, že 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. Pro řešení nevhodné situace se zákonodárce rozhodl pro zavedení sankce, která nebude vést k bezprostřednímu vynucení splnění povinnosti, nýbrž k potrestání porušitele povinnosti a k výchovnému působení, aby se v budoucnu tohoto porušení již nedopustil. Zvolená právní úprava pak jasně sleduje cíl, dle kterého má být řešení co nejméně administrativně, časově a finančně náročné.
27. 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 nepeněžitě povahy, jež směřuje k potrestání za nesplnění stanovené povinnosti a k jejímu splnění do budoucna.
28. 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.
29. 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 toliko 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 učinit tak. 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.
30. 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 podléhajících. Zavedení takového pravidla přitom není jakkoli

rozporné se zásadou rovného zacházení. Je běžnou praxí správy daní, že určitá povinnost je ukládána pouze určité skupině subjektů, s ohledem na jejich postavení v daňovém řízení. O nerovném zacházení by bylo možno hovořit (za předpokladu neexistence legitimního důvodu) v případě, kdyby osobám ve stejném postavení se stejnými možnostmi podání byly stanovovány různé povinnosti – například, kdyby povinnost komunikovat se správcem daně prostřednictvím datové schránky byla stanovena jen některým subjektům určitého okruhu, ačkoliv by postavení všech subjektů tohoto okruhu bylo zcela totožné. Obdobně by tomu bylo v opačném případě, kdyby s osobami v rozdílném postavení bylo zacházeno stejným způsobem, respektive by jim byly stanovovány stejné povinnosti – tedy například, kdyby všem fyzickým osobám byla stanovena povinnost činit podání daňového přiznání prostřednictvím datové zprávy při současném zachování pravidla o dobrovolnosti zřízení datové schránky (srov. judikaturu Ústavního soudu k prvkům diskriminace např. nálezy ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, či nálezy ze dne 6. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 42/04, nebo nálezy ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 4/07). Zjednodušeně řečeno zásada zachování rovného přístupu požaduje toliko odstranění neodůvodněných rozdílů – jejím cílem tedy není rigidní absolutní rovnost, v jejímž případě by neexistence rozdílů v určitých případech opět ztrácela svůj smysl, nýbrž rovnost relativní – to znamená existence rozdílů tam, kde je k tomu důvod.

31. V posuzované věci však zdejší soud prvky diskriminace nespatřuje. V případě povinnosti činit podání elektronicky tak, jak je stanovena v § 72 odst. 4 daňového řádu, jde právě o stejné zacházení se subjekty ve stejném postavení (to znamená povinnost činit podání elektronicky pro všechny osoby, jež mají zpřístupněnou datovou schránku) a zároveň o rozdílné zacházení se subjekty v rozdílném postavení (to znamená povinnost uložená nikoli všem fyzickým osobám, nýbrž jen těm se zpřístupněnou datovou schránkou).
32. Z hlediska souladnosti s právními principy pak ještě soud k povaze uložené sankce, popsané výše, doplňuje, že právě charakter sankce zavedený novelou č. 367/2014 maximálně naplňuje účel sporované právní úpravy, jímž je zjednodušení administrativní náročnosti správy daní prostřednictvím její maximální automatizace. Oproti dřívější úpravě je sankce stanovena 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 cíli § 72 odst. 4 daňového řádu naplňovat.
33. 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 tomu k plnění této povinnosti.

34. Soud neshledává problematickou ani výši zákonem stanovené sankce. Stanovení fixní výše pokuty však není v daňovém řízení nestandardní – obdobný princip je notoricky finanční správou uplatňován 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 přitom 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 zatěžujícím finanční správu.
35. 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 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 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 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.
36. Nad rámec žalobních bodů se však soud zabýval z úřední povinnosti dvěma otázkami, a to 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.
37. 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 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-elektronickemu-podani.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-03_Metodicka-pomucka-k-povinnemu-elektronickemu-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.

38. 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*.
39. 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.
40. 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.
41. 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 dřívější“ [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](http://nalus.usoud.cz))); podtržení doplněno zdejším soudem].
42. Jak uvádí Ústavní soud v nálezu ze dne 22. 1. 2001, sp. zn. IV. ÚS 158/2000, „[p]odle dosavadní ustálené judikatury obecných soudů, týkající se časové působnosti trestního zákona, je rozhodujícím kritériem pro posouzení otázky, zda použití pozdějšího zákona by bylo pro pachatele příznivější, celkový výsledek z hlediska trestnosti, jehož by bylo při aplikaci toho či onoho zákona dosaženo, s přihlédnutím ke všem právně rozhodným okolnostem konkrétního případu (NS ČR 3 To 48/90), resp. závěr, že použití nového práva je pro pachatele příznivější tehdy, jestliže jeho ustanovení posuzována jako celek skýtají výsledek příznivější, než právo dřívější (R 73/1951, R 76/1951)“.



43. 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.
44. 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 [BAŇOUCH, 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.
45. Správní soudy jsou přitom vždy při přezkumu správního rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt, povinny přihlédnout 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]lnobodnotnou 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 „kvazi odvolací“ instance, která musí mít možnost sama napravit nepřipustný zásah do práv, byť takovýto zásah nebyl vůbec způsoben vadným postupem správního orgánu“.
46. Soud se proto zabýval relevantními změnami Seznamu podání po spáchání posuzovaného deliktu. Již od 14. 3. 2017 bylo ze Seznamu podání vyloučeno „Přiznání k dani z příjmů fyzických osob pro poplatníky mající pouze příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území České republiky (včetně daňových nerezidentů České republiky)“. S účinností od 1. 8. 2017 pak Seznam podání neobsahuje žádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Lze tak konstatovat, že aktuálně podaná přiznání k dani z příjmu 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 vyzval žalobce dle § 74 odst. 1 k odstranění vady podání spočívající v nesprávné formě a stanovil by mu k tomu lhůtu. V případě, že 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 by 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 nebylo by možno uložit pokutu dle § 247a odst. 2 daňového řádu.

47. 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 (stejně jako na prvostupňové rozhodnutí) hledět jako na nezákonné.
48. S ohledem na skutečnost, že znění právní úpravy účinné v době rozhodování soudu je pro žalobce příznivější, než znění právní úpravy účinné v době spáchání posuzovaného deliktního jednání, zdejší soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem zdejšího soudu.
49. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 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 byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému sestávající se ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí 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 27. června 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.  
předsedkyně senátu