



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

žalobkyně: **Mgr. M. Š.**, narozená dne „X“
bytem F. 893/21, B.
zastoupená advokátkou Mgr. Janou Štěpničkovou Strachovou
sídlem Cejl 37/62, 602 00 Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2016, č. j. 41341/16/5200-10424-701962

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 9. 2016, č. j. 41341/16/5200-10424-701962, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III ze dne 19. 2. 2016, č. j. 630471/16/3001-52521-711734, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 10 200 Kč, a to k rukám Mgr. Jany Štěpničkové Strachové, advokátky se sídlem Cejl 37/62, 602 00 Brno, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 9. 2016, č. j. 41341/16/5200-10424-701962 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno III (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 2. 2016, č. j. 630471/16/3001-52521-711734 (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 2 000 Kč za učinění podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu jinak než elektronicky.

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně se žalobou domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů. Namítá rozpor § 72 odst. 4 a § 247a odst. 2 daňového řádu s jinými jeho ustanoveními, i s jinými právními předpisy, základními právními principy a obecnými právními zásadami. Proto dle ní správní orgán neměl tato ustanovení aplikovat. Jednáním žalovaného je žalobkyně nucena používat datovou schránku, čímž je porušen vlastní smysl právní úpravy datových schránek opírající se o zásadu jejího dobrovolného používání, jež vyplývá z § 18 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“). Sankcionování za nepoužívání datové schránky je v rozporu s legitimním očekáváním žalobkyně a její důvěrou v bezrozpornost právního řádu. V metodickém pokynu Generálního finančního ředitelství jsou veškeré možnosti podání elektronickou formou prezentovány jako fakultativní. Udělení přiměřeného poučení při podání daňového přiznání v listinné formě ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu by bylo efektivnějším řešením ve srovnání s administrativní náročností spojenou s vydáváním rozhodnutí o udělení pokut. Součástí podání žalobkyně byly i přílohy, které nelze zaslat prostřednictvím datové schránky. Jestliže správce daně toleruje zasílání příloh e-mailem, postupuje formálně vzato v rozporu se zákonem. Nadto podání zaslané dvěma různými kanály je spojeno s větší administrativní náročností – lze tak důvodně pochybovat o skutečném dopadu údajného porušení povinnosti ze strany žalobkyně na správu daní. Argument žalovaného, že se jednalo o nepovinnou přílohu, je irrelevantní – bez ní by žalobkyni nemohl být vrácen přeplatek na dani. Podání učiněné listinnou formou představovalo pro žalobkyni výhodnější formu komunikace, umožňující rychlou předběžnou kontrolu daňového přiznání správcem daně, a tudíž hospodárnost. Za současného stavu právní úpravy však osoby, kterým je zpřístupněna datová schránka, této správní praxe využít nemohou, čímž je porušena zásada rovného přístupu ke všem osobám zúčastněným na správě daní. K využití možnosti „rychlé kontroly“ by žalobkyně musela datovou schránku zrušit. Je-li cílem finanční správy úspora administrativních nákladů souvisejících s komunikací s občany, jde o výsledek protichůdný a rozporný s deklarovaným účelem zákona o elektronických úkonech. Bylo-li přiznání formálně vadně podané, mělo být odmítnuto a vráceno k novému podání, případně měla být žalobkyně vyzvána neformální cestou k učinění nápravy. Uložený trest, jehož podstata se míjí s účelem, je v rozporu se systémem trestních sankcí, došlo k porušení principu předvídatelnosti a právní jistoty. Uložená pokuta je Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku na správu daní.

III. Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a zaslaný spisový materiál a navrhuje žalobu zamítnout. Doplnuje, že žalobkyně nerozporuje, že měla v době podání daňového přiznání zpřístupněnu datovou schránku. Na základě této skutečnosti měla ze zákona povinnost podat daňové přiznání elektronicky, nikoliv v listinné podobě. Vzhledem k tomu, že tak neučinila, rozhodl správce daně o uložení pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu. Co se týče překvapivosti a novosti zavedené sankce, neznalost zákona je k tíži žalobkyně. Správce daně zvolil všechny způsoby zveřejnění informací týkající se povinné elektronické formy podání daňových přiznání. Nelze hovořit o porušení zásady rovných procesních práv a povinností daňových subjektů – zákonodárce je oprávněn v daňových věcech určit skupinu daňových subjektů, které bude tato povinnost uložena. Žalobkyně si z vlastní vůle zřídila datovou schránku, nese odpovědnost za splnění zákonné povinnosti s tím spojené. Uložená sankce má trestající a výchovný charakter. Pokud by nebyla elektronická komunikace povinná, byly by veškeré snahy o snížení administrativní náročnosti správy daní marné. Přijetí předmětné sankce k tomuto snížení vede.

IV. Replika žalobkyně

4. Žalobkyně v podané replice k žalobním tvrzením doplnila námitky o nesrozumitelnosti formulace povinnosti v § 72 odst. 3 a 4 daňového řádu, kdy odst. 3 hovoří o fakultativním podání ve formě datové zprávy, zatímco odst. 4 povinnosti užít datovou schránku. Uvádí, že nekonzistence vyjádření obsahu právní normy nemůže jít k tíži žalobkyně. Odmítnutí aplikace § 248 odst. 1 daňového řádu žalovaným považuje za nezákonné. V důsledku něj nebyla zohledněna řada skutečností hovořících ve prospěch žalobkyně. Závěrem poukazuje na přepjatý formalismus, kterým dle ní žalovaný napadené právní normy vyložil.

V. Posouzení věci krajským soudem

5. 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.).
6. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba je **důvodná**.
7. Ze správního spisu vyplývá, že dne 24. 3. 2015 bylo správci daně doručeno řádné daňové tvrzení žalobkyně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, ze dne 21. 3. 2015 (dále také „daňové přiznání“), a to osobně žalobkyní, v listinné formě. Ze správního spisu rovněž vyplývá a mezi stranami není sporu o tom, že ke dni podání daňového přiznání měla žalobkyně zpřístupněnou datovou schránku.
8. Předmětem sporu mezi stranami je otázka, zda v posuzovaném případě byl správce daně oprávněn uložit žalobkyni pokutu za podání daňového přiznání v jiné, než elektronické formě.

9. 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 „[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“** (zvýraznění doplněno zdejším soudem).
10. „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.
11. 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)
12. 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“.
13. 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“.
14. 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.
15. 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 (N 163/9 SbNU 399; 30/1998 Sb.)]; všechny zde citované nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na: nalus.usoud.cz], 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.

16. 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). 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.
17. 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.
18. Dosavadní řešení se dle důvodové zprávy pro tuto povinnost nepeněžitě 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.
19. 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.
20. 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.
21. 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.

22. 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.
23. 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 zpřístupněnu 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.
24. Závěr o tom, že zvolené řešení je přiměřené stanovenému cíli, nevyvrací ani tvrzení žalobkyně o tom, že přílohy, které byly součástí jejího podání, musely být doručeny v originálech a nemohly tak být doručeny prostřednictvím datové zprávy, nýbrž jedine v listinné podobě. V takto učiněném podání prostřednictvím dvou různých kanálů žalobkyně spatřuje větší administrativní náročnost a pochybnosti o skutečném dopadu porušení její povinnosti na správu daní. K uvedené argumentaci zdejší soud připomíná, že povinnost činit podání elektronicky se vztahuje na podání definovaná v § 72 odst. 1 daňového řádu, tj. na tzv. formulářová podání. Tzv. formulářovým podáním však není ani potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti vystavené zaměstnavatelem, ani potvrzení o pojistném zaplaceném na soukromé životní pojištění. Tyto přílohy daňového přiznání nejsou přikládány na formuláři, jenž by byl zpracováván pomocí softwaru na zpracování tzv. formulářových podání. Na jejich zpracování totiž právní úprava nemíří. Ta míří výlučně na zpracování informací z tzv. formulářových podání, tedy v případě žalobkyně z daňového tvrzení, jež uvádí stěžejní informace pro zjištění její daňové povinnosti. Zjištění a způsob zaevidování těchto informací jsou věcí jednou. Způsob prokázání pravdivosti těchto informací pak věcí druhou. Soud dává žalobkyni za pravdu v tom, že potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti je povinnou přílohou daňového přiznání – stanoví tak přímo zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve svém § 38g odst. 3, který uvádí, že „[j]sou-li součástí zdanitelných příjmů též příjmy ze závislé činnosti, doloží je poplatník daně dokladem vystaveným podle § 38j odst. 3“. Uvedený doklad tak bezpochyby je přílohou, kterou je nutno doložit k daňovému přiznání, nejedná se však o přílohu, jež by byla tzv. formulářovým podáním. V tomto smyslu také žalovaný v napadeném rozhodnutí

vypořádal s námitkou žalobkyně uvádějící, že daňové přiznání tvoří jeden celek s přílohami, které by tudíž měly být zasílány stejným způsobem. Hovořil-li tak žalovaný o tom, že přílohy daňového subjektu nejsou povinnými přílohami, měl tím na mysli povinnými přílohami ve smyslu tzv. formulářových podání, které by bylo nutno podat stejně jako daňové tvrzení z důvodu totožného zpracování. Vzhledem k odlišnému zpracování těchto zdrojů informací, resp. i jejich odlišnému účelu, jak soud uvedl výše, není důvod, aby i žalobkyní uváděné přílohy musely být podány ve stejném formátu jako samotné daňové přiznání. Na druhou stranu je třeba poznamenat, že zákon o daních z příjmů ukládá žalobkyni povinnost doložit určité příjmy. Není porušením zákona, doloží-li daňový subjekt v první fázi jako podklad pro své daňové tvrzení prosté kopie dokladů, resp. scany dokumentů. Pro přílohy předkládané žalobkyní není předepsán konkrétní formát a struktura – přílohy tak mohou být podány v obecně čitelném formátu typu DOC, PDF, JPG apod. Správce daně následně posoudí jejich věrohodnost a v případě pochybností daňový subjekt vyzve k předložení originálů. Tato situace však nemusí nutně nastat vždy – vždy bude záležet na okolnostech každého konkrétního případu. Poukazuje-li tedy žalobkyně na nehospodárnost postupu, při kterém je daňové přiznání zasíláno jinou cestou než přílohy a teprve následně musí dojít k jejich „spárování“, zdejší soud konstatuje, že odkazem na jediný případ nelze vyvozovat závěr o nehospodárnosti pravidla zakotveného v § 72 odst. 4 daňového řádu – jednoduše proto, že přílohy, jež žalobkyně k přiznání doložila, jsou zpracovávány jiným způsobem než samotné přiznání, a proto, že další úkon daňového subjektu, spočívající v doložení originálů příloh, nemusí nezbytně nutně nastat. Přílohy, kterými žalobkyně dokládala daňové přiznání, nejsou přílohami, které by měly povinně stanovený formát a strukturu či povinně stanovený způsob doručení správci daně.

25. S ohledem na výše uvedené tak opět nelze než považovat za povinnost kladenou zákonem na žalobkyni za proporcionální – její povinností bylo podat daňové přiznání v elektronické formě a připojit povinné přílohy, ovšem nikoliv nutně v podobě originálů listin. Žalobkyně mohla jednoduše připojit prosté kopie, resp. scany povinných dokladů, jako přílohu datové zprávy. Tímto na žalobkyni nejsou kladeny žádné zvláštní nároky spočívající např. ve zdvojnásobení úkonů souvisejících s jedním daňovým přiznáním, kdy by žalobkyně byla nucena v listinné formě doručovat správci daně originály dokladů.
26. Hovoří-li žalobkyně o důvodných pochybnostech o skutečném dopadu údajného porušení její povinnosti na správu daní, soud k tomu uvádí, že tento dopad je zcela zjevný, jelikož samotné tzv. formulářové podání, tedy daňové tvrzení nemohlo být správcem daně zpracování prostřednictvím softwaru k tomu určenému. Jak bylo uvedeno výše, je lhostejné, jakým způsobem byly správci daně doručeny přílohy – ty jsou zpracovávány jiným způsobem. Snížení administrativní náročnosti jakožto stěžejní pilíř novely č. 367/2014 směřuje ke zpracování tzv. formulářových podání. Žalobkyně však porušením zákonné povinnosti učinit podání předepsaným způsobem správci daně naplnění zákona v tomto konkrétním případě neumožnila a daňovou správu tak bezpochyby zatížila.
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 podléhajících. Zavedení takového pravidla přitom není jakkoli rozporné se zásadou rovného zacházení, jak se snad v žalobě snaží naznačit žalobkyně. 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.

28. Výše uvedené podporuje mimo jiné i esenciální judikatura Ústavního soudu vyjadřující se k prvkům diskriminace, k nimž Ústavní soud např. v nálezu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02 (N 11/29 SbNU 79, 40/2003 Sb.), či v nálezu ze dne 6. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 42/04 (N 112/41 SbNU 379, 405/2006 Sb.), vyložil, že *„ústavní zásada rovnosti v právech náleží k těm základním lidským právům, jež konstituují hodnotový řád moderních demokratických společností. Princip rovnosti je právně filozofickým postulátem, který je v rovině pozitivního práva garantován zákazem diskriminace. [...] Ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení tohoto principu došlo, musí být splněno několik podmínek: s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup. Zde lze doplnit, že Evropský soud pro lidská práva ve své ustálené judikatuře obdobně konstatuje, že odlišnost v zacházení mezi osobami nacházejícími se v analogických nebo srovnatelných situacích je diskriminační, pokud nemá žádné objektivní a rozumné ospravedlnění, tj. pokud nesleduje legitimní cíl nebo pokud nejsou použité prostředky sledovanému cíli přiměřené. Rovněž Výbor OSN pro lidská práva při aplikaci čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech opakovaně vyjádřil názor, že vyloučení libovůle spočívá v tom, že nelze uplatnit diskriminaci mimo rozumná a objektivní kritéria, (reasonable and objective criterions)“*. Tyto závěry byly následně převzaty rovněž např. do nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 4/07 (N 249/55 SbNU 397, 10/2010 Sb.). 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.
29. 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).
30. Namítá-li žalobkyně, že elektronické podání pro ni znamená nemožnost využití zběžné 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 zpřístupněnou 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*, neznamená nepředvídatelnost právních aktů, kterou žalobkyně dovozuje. Hodlala žalobkyně dál 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.
32. Žalobkyně uvádí, že se při vyplňování a podávání daňového přiznání řídila návodem Generálního finančního ředitelství s názvem „Podání přiznání k dani z příjmu fyzických osob“, jenž veškeré možnosti podání elektronickou formou prezentuje jako fakultativní. K uvedené námitce žalobkyně je třeba uvést, že dobrovolnost elektronické komunikace se správcem daně platí pouze pro případy, kdy ze zákona neplyne přímo povinnost takové komunikace. Návodů zveřejňovaných na webových stránkách (např. žalobkyní zmiňovaná stránka <https://seznam.gov.cz/obcan/zivotni-situace/zamestnani/danova-priznani/vznik-povinnosti-podat-danove-priznani-k-dani-z-prijmu-fyzickych-osob.html>) adresáty pouze informují, že kdokoli (tj. i osoby, které k tomu nejsou povinny) má možnost učinit svá podání v elektronické podobě. Pokud osoba datovou schránkou nedisponuje (a zákon jí takovou povinnost neukládá), na tomto stavu nemusí nic měnit a se správcem daně může a

nemusí komunikovat elektronicky. Pokud se však již rozhodla pro zřízení datové schránky a tuto má zpřístupněnu, je povinna dostát povinností s tímto právním stavem souvisejícím. Jednou z nich je mimo jiné povinnost činit tzv. formulářová podání specifikovaná daňovým řádem prostřednictvím datové schránky. Žalobkyně zmiňovaný návod nelze vnímat izolovaně; žalobkyně má znát právo a při jeho znalosti jí musí být zřejmé, že prezentovaná možnost elektronické komunikace je v zákonem stanovených případech zároveň povinností.

33. 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 žalobkyně 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. Nelze proto souhlasit s tvrzením žalobkyně, že sankce sleduje toliko potrestání daňového poplatníka jako takové a že se charakter sankce míjí s deklarovaným účelem právní úpravy. Naopak 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.
34. 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 žalobkyně 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 žalobkyně mělo být v době rozhodování správních orgánů hleděno jako na bezvadné za současného uložení pokuty dle § 247a odst. 2 daňového řádu.
35. 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.
36. Soud neshledává problematickou ani výši zákonem stanovené sankce. Žalobkyně především namítá hrubý nepoměr výše uložené pokuty k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku na správu daní. Stanovení fixní výše pokuty však není v daňovém řízení nestandardní – obdobný princip je notoricky finanční správou uplatňován např. při Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

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 zatěžující finanční správu.

37. Dle zdejšího soudu je nepřiléhavá námitka žalobkyně srovnávající paušálně stanovenou výši pokuty za nedodržení elektronické formy daňového přiznání s minimální hranicí pro pokutu ukládanou v případě opožděného tvrzení daně. Ustanovení § 250 daňového řádu ukládá daňovému subjektu postih za opožděné podání daňového přiznání, a to také pokutou, jež vzniká přímo ze zákona ve stanovené výši, nastanou-li zde předpokládané skutečnosti. Výše pokuty je stanovena opět přímo zákonem a správce daně ji sdělí daňovému subjektu platebním výměrem, jakožto deklaratorním rozhodnutím, bez nutnosti diskrece.
38. Žalobkyně odkazuje konkrétně na § 250 odst. 4 daňového řádu, který uvádí: „*V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle odstavce 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč.*“ V případě opožděného daňového tvrzení platí, že výše pokuty je určena zákonem a může se pohybovat v rozmezí 500 Kč až 300 000 Kč. Její výpočet se odvíjí od přesně stanovených podmínek upravených v § 250 odst. 1 písm. a) až c). V případě, že výsledkem následného stanovení daně je daň ve výši 0 Kč (a tedy určeným algoritmem výpočtu by výše pokuty byla nulová), eventuálně na základě daňového tvrzení nedojde vůbec ke stanovení daně (např. jsou-li dány důvody pro osvobození), uplatní se minimální výše pokuty 500 Kč. Výše pokuty je pevně stanovena zákonem a nelze ji žádným způsobem moderovat či promíjet. I v tomto případě se tedy jedná o přesně stanovenou částku, byť vyjádřenou v procentech. Stanovením minimální výše pokuty zákonodárce právě předchází situacím, kdy by výsledkem provedeného výpočtu pokuty bylo 0 Kč a porušitel povinnosti by tak nebyl v důsledku tohoto výpočtu potrestán.
39. Pro doplnění lze citovat samotnou důvodovou zprávu k novele č. 367/2014, která počítá s tím, že „*[z]avedení navrhované regulace zvýší nepatrně jak náklady na zavedení sankčního systému do automatizovaného informačního systému správce daně, tak administrativu spojenou s vydáváním deklaratorního rozhodnutí (s nímž budou spojeny jen relativně omezené náklady).* Vzhledem k cíli navrhované regulace však lze předpokládat, že administrativní náklady budou postupně klesat“. Uvedené zdůvodnění je plně v souladu s výše uvedenou argumentací a zdejšímu soudu se jeví jako přiměřené, efektivní a minimálně v porovnání s předchozí právní úpravou za hospodárné.
40. 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. Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

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 žalobkyni 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 byla žalobkyně osobou povinnou činit tzv. formulářová podání pouze datovou zprávou (§ 72 odst. 4 daňového řádu); 2) daňové přiznání podávané žalobkyní je tzv. formulářovým podáním ve smyslu § 72 odst. 1 daňového řádu; 3) žalobkyně podala 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 žalobkyně; 5) podání žalobkyně 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.

41. 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.
42. 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 žalobkyně 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). 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.
43. 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*.
44. 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 přihlédnout 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.

45. 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.
46. 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)); podtržení doplněno zdejší soudem].
47. 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)“.
48. 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.
49. 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.

50. Správní soudy jsou přitom 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]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 „kvaziodvolací“ instance, která musí mít možnost sama napravit nepřipustný zásah do práv, byť takovýto zásah nebyl vůbec způsoben vadným postupem správního orgánu“.
51. 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 je 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, žalobkyni vyzval dle § 74 odst. 1 k odstranění vady podání spočívající v nesprávné formě a stanovil by jí k tomu lhůtu. V případě, že žalobkyně by v takto stanovené lhůtě učinila 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 žalobkyni 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 žalobkyni by nebylo možno uložit pokutu dle § 247a odst. 2 daňového řádu.
52. 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 žalobkyni příznivější. V době rozhodování soudu lze konstatovat, že trestnost posuzovaného jednání žalobkyně 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.

53. Pro úplnost soud dodává, že nemohl přihlížet k nově vzneseným námitkám, týkajícím se nesrozumitelnosti § 72 odst. 3 a 4 daňového řádu a postupu správních orgánů v rozporu s § 248 odst. 1 daňového řádu, uvedeným v replice, jelikož tyto byly vzneseny opožděně, tj. po zákonné lhůtě pro podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dle § 72 s. ř. s. (lhůta uplynula dnem 1. 12. 2016, replika byla podána k soudu dne 31. 1. 2017).

VI. Shrnutí a náklady řízení

54. S ohledem na skutečnost, že znění právní úpravy účinné v době rozhodování soudu je pro žalobkyni 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. Vzhledem k tomu, že důsledky aplikace pozdější právní úpravy (zánik trestnosti) nepřipouští, že by mohl být žalobkyni 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. 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.
55. 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. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobkyně sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupkyně žalobkyně. Odměna zástupkyně činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby a sepsání repliky) 3 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobkyně tak činí 13 200 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 10. května 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu