



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA, v právní věci

žalobkyně: **Mgr. S. V.**
bytem X
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2022, č. j. 35341/22/7700-10124-202542

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2022, č. j. 35341/22/7700-10124-202542, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V této věci soud posuzoval otázku, zda se žalovaný dostatečně vypořádal s aplikací směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/1937 ze dne 23. října 2019 o ochraně osob, které oznamují porušení práva Unie (Úř. věst. L 305, 26.11.2019, s. 17–56, dále jen „směrnice 2019/1937“), při rozhodování o uložení pokuty žalobkyni za přestupek spočívající v porušení povinnosti mlčenlivosti.
2. Žalobkyně byla v období od 15. 6. 2016 do 31. 3. 2018 zaměstnána ve služebním poměru na pozici referent a zástupce vedoucího vymáhacího oddělení na Finančním úřadu pro Zlínský kraj, Územním pracovišti ve Valašském Meziříčí (dále jen „územní pracoviště“). Žalobkyně ukončila služební poměr výpovědí; tvrdí přitom, že důvodem výpovědi bylo šikanózní jednání její nadřízené, na niž žalobkyně podala stížnost mimo jiné kvůli jednání nesoucím znaky korupce.
3. Dne 24. 5. 2020 odeslala žalobkyně e-mail 27 úředním osobám Finanční správy České republiky (25 z nich pracujících na územním pracovišti, 1 pracující na Finančním úřadu pro hlavní město Prahu a 1 pracující na Finančním úřadu pro Středočeský kraj), v němž stručně poukázala na důvody svého odchodu z územního pracoviště a přiložila několik dokumentů (včetně stížnosti shora a trestního oznámení). V těchto dokumentech byly uvedeny konkrétní informace o nedoplatecích a průběhu vymáhacího řízení vedeného územním pracovištěm u celkem osmi daňových subjektů.
4. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 24. 2. 2022, č. j. 7209/22/5300-21444-712211, za toto jednání uznalo žalobkyni vinnou z přestupku porušení povinnosti mlčenlivosti podle § 246 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a uložilo jí pokutu ve výši 5 000 Kč a povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 6. 2022, č. j. 35341/22/7700-10124-202542, odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství potvrdil.

II. Žaloba

5. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně včasnou žalobu. Namítla, že správní řízení, které s ní bylo vedeno, má trestněprávní charakter. Žalovaný byl proto povinen zohlednit v její prospěch novou právní úpravu – směrnici 2019/1937. Žalobkyně se od počátku řízení domáhala přímého účinku této směrnice. Žalovaný jej sice uznal, ale dále se s námitkou rozporu rozhodnutí se směrnicí nevypořádal s tím, že žalobkyně neuvedla, které ustanovení směrnice mělo být porušeno. I na správní úřady přitom dopadá zásada *iura novit curia*. Do věcné působnosti směrnice náleží ochrana finančních zájmů EU a ochrana vnitřního trhu – směrnice tak dopadá i na případy ohlašování korupce při správě DPH a daně z příjmů právnických osob. Daňová mlčenlivost pak není z věcné působnosti směrnice vyňata. Směrnice proto chrání i ty subjekty, které v rámci whistleblowingu poruší daňovou mlčenlivost. Směrnice přitom zakazuje použít vůči whistleblowerům odvetná opatření; skrze přímý účinek tak směrnice zamezuje žalovanému jakkoliv postihovat žalobkyni za whistleblowing.
6. Žalobkyně se ohledně korupčního jednání obrátila na příslušné orgány i orgány činné v trestním řízení, avšak bez výsledku. Po vyčerpání všech možností proto jako poslední snahu poukázat na „něco shnilého ve státě dánském“ napsala e-mail svým bývalým kolegům.

Jako adresáty žalobkyně zvolila jména a příjmení svých bývalých kolegů ve spojení s doménou finanční správy. Netušila však, že dva z kolegů mají shodná jména s jinými služebně staršími úředníky pracujícími na jiném místě České republiky, a proto maily v těchto případech došly na jiné místo určení.

7. Žalobkyně dále k žalobě připojila dokument nazvaný skutkový základ případu, v němž dle svých slov vysvětluje „martyrium“, kterým si v souvislosti se svou stížností prošla. K tomu dále doložila řadu zčásti anonymizovaných listin.
8. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

9. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí. Uvedl, že přestupkové řízení v tomto případě nepředstavuje žádné odvetné opatření. Směrnice 2019/1937 dle žalovaného nezakotvuje neomezené právo úřední osoby správce daně sdělovat informace chráněné povinností mlčenlivosti ve smyslu § 52 odst. 1 daňového řádu komukoliv dle jejího uvážení a bez jakéhokoliv postihu. V souladu se směrnicí je v rámci Finanční správy České republiky nastaven vnitřní systém pro oznamování protiprávního jednání (interní protikorupční program) a pověřeny příslušné osoby k přijímání oznámení o protiprávním jednání. Žalobkyně zaslala e-mail 27 úředním osobám, které však nemají oprávnění prověřovat oznámení na protiprávní jednání správce daně. Zároveň žalobkyně v rozporu s interními pokyny nepoužila pro tento účel zřízenou e-mailovou schránku, ani neadresovala svůj e-mail externím orgánům veřejné moci, které by byly oprávněny prověřovat případnou korupci uvnitř organizace. E-mail byl navíc určen bývalým kolegyním žalobkyně (viz oslovení „milé bývalé kolegyně“), a proto jej nelze považovat za oznámení o protiprávním jednání, ale o vysvětlení ryze soukromého důvodu, pro nějž žalobkyně ukončila poměr ve vztahu k územnímu pracovišti. Tomuto závěru svědčí dle žalovaného též to, že žalobkyně ve věci nestandardních postupů finanční správy doručila již dne 6. 2. 2018 podání žalovanému na e-mailovou adresu „korupce“ a ještě předtím stížnost řediteli územního pracoviště a též řediteli Finančního úřadu pro Zlínský kraj. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
10. Žalobkyně v replice odmítla, že by zasláný e-mail byl jen vyjádřením ryze soukromého důvodu ukončení služebního poměru. V době jeho odeslání žalobkyně již vyčerpala všechny možné prostředky oznámení korupce. Jediným hmatatelným výsledkem však byly odvetné akce. E-mail byl tak posledním pokusem, jak vzbudit zájem o korupční jednání alespoň u řadových pracovníků, neboť snahy směřující k vedoucím pracovníkům se ukázaly jako zcela marné. Žalobkyně se dále dovolávala svého práva na svobodu projevu zaručeného v čl. 10 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních práv a svobod s tím, že na její případ dopadají závěry Evropského soudu pro lidská práva obsažené v rozsudku Velkého senátu ze dne 14. 2. 2023 ve věci *Halet proti Lucembursku* (stížnost č. 21884/18).

IV. Posouzení věci

11. Žaloba je důvodná.
12. Žalobkyně v jediné žalobní námitce argumentuje tím, že její případ spadá do věcné působnosti směrnice 2019/1937 a že v důsledku přímého účinku této směrnice je chráněna před postihem v přestupkovém řízení. Soud k tomu připomíná, že podmínkami pro přímý účinek směrnice (tj. pro možnost přímé aplikace jejího konkrétního ustanovení na právní

případ bez nutnosti jeho provedení ve vnitrostátním právu) jsou 1) nedostatečná nebo chybějící implementace směrnice ve vnitrostátním právu, 2) uplynutí implementační lhůty směrnice a 3) dostatečně přesné a bezpodmínečné konkrétní ustanovení směrnice, které má být aplikováno. K tomu viz obsáhlou judikaturu Soudního dvora počínající rozsudkem ze dne 4. 12. 1974 ve věci 41/74 *Van Duyn*, Recueil s. 1337.

13. Kromě toho soud upozorňuje na doktrínu nepřímého účinku směrnice, podle níž je vnitrostátní správní orgán nebo soud povinen při výkladu vnitrostátního práva postupovat v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu směrnice, aby dosáhl výsledku, který směrnice sleduje, a dosáhl tak souladu s čl. 288 třetím pododstavcem Smlouvy o fungování Evropské unie (srov. např. rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 19. 1. 2010 ve věci C-555/10 *Kücükdeveci*, Sb. rozh. s. I-365, bod 48). Na rozdíl od přímého účinku směrnice se ovšem stát může dovolávat nepřímého účinku směrnice proti jednotlivci, resp. v jeho neprospěch (rozsudek Soudního dvora ze dne 5. 7. 2007 ve věci C-321/05 *Kofoed*, Sb. rozh. s. I-5795, bod 45; též Bobek, M., Bříza, P. Komárek, J. *Vnitrostátní aplikace práva Evropské unie*. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 169 – 175). Nepřímý účinek se v plné šíři uplatní poté, co uplynula transpoziční lhůta směrnice, nicméně již od data, k němuž směrnice vstoupila v platnost, se správní orgány a soudy členského státu musí zdržet v co největším možném rozsahu výkladu vnitrostátního práva, který by mohl vážně ohrozit dosažení cíle sledovaného touto směrnicí po uplynutí lhůty pro její provedení (rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 4. 7. 2006 ve věci C-212/04 *Adeneler*, Sb. rozh. s. I-6057, bod 123). Tyto principy jsou plně respektovány a aplikovány v řízení před správními soudy dle s. ř. s. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2010, čj. 5 Afs 68/2009-113, publ. pod č. 2036/2010 Sb. NSS, ze dne 17. 6. 2010, čj. 7 As 16/2010-64, publ. pod č. 2123/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 23. 9. 2014, čj. 4 As 111/2014-27, publ. pod č. 3177/2015 Sb. NSS).
14. K tomu soud dodává, že správní orgány – včetně orgánů daňové správy – jsou povinny aplikovat evropské právo z úřední povinnosti, přičemž jsou též oprávněny (a povinny) aplikovat přímý účinek směrnic či provádět eurokonformní výklad české právní úpravy. Tento závěr plyne zejména z principu legality postupu správce daně (§ 5 odst. 1 daňového řádu; v obecné rovině též rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 6. 1989 ve věci 103/88 *Costanzo*, Recueil, s. 1839, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009-63, publ. pod č. 1986/2010 Sb. NSS, a ze dne 13. 8. 2008, č. j. 2 Azs 45/2008-67, publ. pod č. 1713/2008 Sb. NSS, a dále Bobek, M., Bříza, P. Komárek, J., cit. dílo, s. 486 a násl.).
15. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně se po zahájení řízení opakovaně (dne 17. 8. 2021 a 12. 1. 2022) dovolávala aplikaci směrnice 2019/1337, přičemž vedení přestupkového řízení označila za odvetné opatření ve smyslu uvedené směrnice. Odvolací finanční ředitelství ve svém rozhodnutí k tomu v bodu 56 uvedlo, že k jednání žalobkyně i k zahájení přestupkového řízení došlo před uplynutím transpoziční lhůty, a proto se směrnice nelze dovolávat. Vedení přestupkového řízení není odvetným opatřením a žalobkyně ani neuvedla konkrétní ustanovení směrnice 2019/1337, jehož přímého účinku se dovolává. Podle Odvolacího finančního ředitelství navíc informace o nedoplatcích konkrétních daňových subjektů a jejich nedobytnosti protiprávnímu jednání správce daně nesvědčí; nebylo tudíž důvodné, aby je žalobkyně sdělovala jiným osobám, které ani nejsou oprávněny podezření na protiprávní jednání správce daně prověřovat. Žalobkyně nadto nezaslala e-mail pouze z důvodu informování o protiprávním jednání správce daně, ale též z důvodu propagace své

chystané knihy. Žalobkyně se v odvolání proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství opětovně dovolávala aplikace směrnice 2019/1937 s tím, že v přestupkovém řízení je třeba vycházet z legislativy, která je platná v době rozhodování o přestupku. Žalovaný k tomu v žalobou napadeném rozhodnutí citoval závěry Odvolacího finančního ředitelství a dále vlastními slovy tuto argumentaci zopakoval. Svou úvahu zakončil tím, že podle oslovení byl e-mail určen bývalým kolegyním žalobkyně a nebyl oznámením o protiprávním jednání – spíše šlo o vysvětlení toho, proč žalobkyně odešla z územního pracoviště.

16. Soud konstatuje, že argumentace žalobkyně týkající se aplikace směrnice 2019/1937 jistě mohla být podrobnější; to však nezabavuje správní orgány jejich povinnosti aplikace přímého účinku směrnice či eurokonformního výkladu vnitrostátního práva z úřední povinnosti. Závěry, které v této souvislosti správní orgány učinily, nemohou obstát.
17. Předně směrnice 2019/1937 vstoupila v platnost 16. 12. 2019 a její transpoziční lhůta uplynula dne 17. 12. 2021. Směrnice byla do českého práva transponována zákonem č. 171/2023 Sb., o ochraně oznamovatelů, který nabyl účinnosti až dne 1. 8. 2023. Rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství a žalovaného byla vydána po uplynutí transpoziční lhůty. Oba správní orgány tak byly povinny zabývat se přímým, případně nepřímým, účinkem směrnice na projednávaný případ. Žalobkyně označuje vedení přestupkového řízení a následně uloženou pokutu za odvetné opatření, které je dle jejího názoru směrnicí zakázáno. Jelikož správní orgány rozhodovaly po uplynutí transpoziční lhůty, musely se vypořádat s tím, zda směrnice 2019/1937 další vedení přestupkového řízení a uložení pokuty neznemožňuje. Kromě toho odpovědnost za přestupek se sice posuzuje podle zákona účinného v době spáchání přestupku, avšak podle pozdějšího zákona se posuzuje tehdy, je-li to pro pachatele přestupku příznivější (§ 2 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich). Žalobkyně přitom fakticky argumentuje tím, že v důsledku přijetí směrnice 2019/1937 došlo k dekriminalizaci jejího jednání. Správní orgány jsou v takovém případě povinny postupovat dle § 2 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb. a čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a posoudit, zda pozdější úprava není pro žalobkyni výhodnější (a to včetně úpravy obsažené v normách evropského práva). Okamžik údajného protiprávního jednání žalobkyně ani okamžik zahájení přestupkového řízení v tomto ohledu nehrají žádnou roli. Úvaha Odvolacího finančního ředitelství, že směrnice se bez dalšího na případ žalobkyně nevztahuje *ratione temporis*, je proto nezákonná.
18. Odvolací finanční ředitelství i žalovaný tak byli povinni se v projednávané věci vypořádat s aplikací směrnice 2019/1937 – a to zvláště za situace, kdy takovou námitku žalobkyně opakovaně v řízení vznášela. V tomto ohledu je přitom nerozhodné, zda žalobkyně označila konkrétní ustanovení směrnice, jehož se dovolává, nebo nikoliv. Bylo tedy nezbytné, aby správní orgány v první řadě posoudily, zda případ žalobkyně spadá do působnosti směrnice (čl. 2 až 4). Pokud by byla odpověď kladná, bylo na místě posoudit, zda relevantní ustanovení směrnice (která v době rozhodování správních orgánů dosud nebyla transponována do českého práva), mají přímý účinek. S ohledem na argumentaci žalobkyně jde zejména o ustanovení upravující ochranná opatření v čl. 19 až 24 směrnice. Jestliže by podmínky pro přímý účinek nebyly splněny, pak byly správní orgány povinny vyložit relevantní vnitrostátní úpravu v souladu se směrnicí (eurokonformně) [nabízí se zejména v době jejich rozhodování účinný § 205 písm. d) zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, a nařízení vlády č. 145/2015 Sb., o opatřeních souvisejících s oznamováním podezření ze spáchání protiprávního jednání ve služebním úřadu, případně interní předpisy finanční správy].

Pokud by správní orgány tímto postupem dospěly k závěru, že vedení přestupkového řízení a uložení pokuty brání směrnici nebo (eurokonformně vyloženou) vnitrostátní úpravou zavedená ochrana oznamovatele, byly povinny tento závěr zohlednit ve svých rozhodnutích s ohledem na výše uvedený § 2 odst. 1 zákona č. 250/2016 Sb. a čl. 40 odst. 6 Listiny.

19. Správní orgány takto nepostupovaly a jejich útržkovité závěry týkající se směrnice 2019/1937 nejsou dostačující. Tvrzení, že přestupkové řízení ani uložení pokuta nejsou odvetnými opatřeními ve smyslu směrnice, není nijak odůvodněno a soudu není zřejmé, jak správní orgány k tomuto závěru dospěly. Vedení přestupkového řízení spojené s finančním postižením lze přitom bez větších potíží podřadit pod odvetná opatření uvedená v čl. 19 písm. f) směrnice. Hodnocení žalobkyní zaslaného e-mailu je pak značně zkratkovité – správní orgány svou argumentaci zakládají na oslovení adresátů e-mailu a na zmínce o žalobkyní chystané knize, avšak zcela pomíjí obsah příloh, které žalobkyně k e-mailu připojila. V těchto podáních adresovaných nadřízeným pracovníkům a státnímu zastupitelství žalobkyně konkrétně popisuje dle jejího názoru nezákonné postupy své přímé nadřízené a žádá o jejich prošetření a nápravu. Tvrzení správních orgánů, že obsahem e-mailu jsou jen informace o nedoplatcích konkrétních daňových subjektů a jejich nedobytnosti (což nesvědčí o protiprávnosti jednání správce daně), je tedy nepravdivé.
20. Správní orgány dále uvedený e-mail hodnotily zcela izolovaně od předchozích aktivit žalobkyně (tj. dříve podaných stížností, podnětů k prošetření, případně trestních oznámení), ačkoliv o nich zjevně věděly (žalovaný je ostatně zmiňuje i ve svém vyjádření k žalobě). Ve světle těchto aktivit žalobkyně může stěžít obstat závěr žalovaného, že e-mail byl jen vysvětlením soukromého důvodu, proč žalobkyně odešla z územního pracoviště. V této souvislosti soud žalovaného výslovně upozorňuje na čl. 15 směrnice 2019/1937, jenž poskytuje ochranu oznamovatelům, kteří informace o protiprávním jednání zveřejnili, neboť na jejich předchozí oznámení nebylo adekvátně reagováno. Podle tohoto článku navíc oznamovatel za určitých podmínek nemusí využít interní či externí kanály pro oznámení protiprávního jednání. Bude na místě, aby se žalovaný důkladně zabýval tím, zda uvedený e-mail (v návaznosti na předchozí žalobkyní učiněná oznámení) nespadá pod tento článek směrnice.
21. Soud uzavírá, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství je ve vztahu k aplikaci směrnice 2019/1937 nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný tuto vadu svým rozhodnutím nenapravil. Žalobní námitka je důvodná. Soud pro nadbytečnost neprováděl žalobkyní předložené listinné důkazy, neboť by na závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného ničeho nezměnily. V této fázi rovněž nebyl důvod, aby se soud blíže zabýval aplikací rozsudku Velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Halet* na případ žalobkyně. Je to totiž žalovaný, kdo se k této otázce musí nejprve ve svém novém rozhodnutí přezkoumatelně vyjádřit.

V. Závěr a náklady řízení

22. S ohledem na výše uvedený soud rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem soudu [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., § 78 odst. 4 a 5 s. ř. s.].
23. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

24. Žalobkyně dosáhla v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně jsou tvořeny odměnou jejího zástupce za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), přičemž mimosmluvní odměna za jeden úkon právní služby činí částku 3 100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Dále žalobkyni náleží náhrada hotových výdajů jejího zástupce v paušální výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). K tomu soud připočetl náhradu za daň z přidané hodnoty, kterou je zástupce žalobkyně povinen odvést z odměny a náhrad ve výši 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) a zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy žalobkyni na náhradě nákladů řízení náleží částka ve výši 15 342 Kč. Soud žalovanému uložil zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám zástupce žalobkyně v přiměřené lhůtě.

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 7. listopadu 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu