



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **L. R.**, zast. Mgr. Marcelem Labounkem, advokátem, se sídlem Meziříčská 774, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, č. j. 38400-2/2017-90000-304.4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 71/2017 - 34,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 71/2017 - 34, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 20. 7. 2017, č. j. 38400-2/2017-90000-304.4, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2017, č. j. 38400-2/2017-90000-304.4, ve výši 16.456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Marcela Labounka.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Dosavadní průběh řízení**

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 7. 2017, č. j. 38400-2/2017-90000-304.4, zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí ze dne 16. 5. 2017, č. j. 28781/2017-640000-32.2, kterým Celní úřad pro Zlínský kraj uložil žalobci podle § 247a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), pokutu ve výši 42.000 Kč za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy. Pochybení žalobce spočívalo v tom, že podal v rozporu s § 72 odst. 4 daňového řádu řádné daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2015 až listopad 2015 a únor 2016 až únor 2017 fyzicky v listinné podobě, ačkoliv měl povinnost zmíněná podání učinit elektronicky, neboť měl zpřístupněnou datovou schránku. Žalovaný uvedl, že není povinností celních úřadů zjišťovat, zda mají daňové subjekty zřízeny

datovou schránku. Bylo na žalobci, aby datovou schránku využíval, a to zejména v situaci, kdy si ji zřídil sám a dobrovolně. Žalovaný zdůraznil, že není v zájmu celních orgánů, aby prodlužovaly pochybení žalobce, neboť zpracování listinného podání je pro ně spojeno s dalšími administrativními úkony. Výši pokuty nemohl ovlivnit ani žalovaný, ani celní úřad, neboť ji stanovuje přímo daňový řád. Proto musel celní úřad rozhodnout o uložení pokuty za každé nesprávně učiněné podání. Současně skutečnost, že při projednávání listinných podání celní úřad nezjistil zřízení datové schránky žalobce, nelze považovat za porušení zásady postupu bez zbytečných průtahů, ani porušení zásady hospodárnosti daňového řízení.

[2] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 71/2017 - 34, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Konstatoval, že celní orgány neměly povinnost zjišťovat, zda má žalobce zřízenou datovou schránku. Žalobce si zřídil datovou schránku sám a dobrovolně, proto celní orgány legitimně předpokládaly, že ji zřízenou nemá, jestliže ji v kontaktu s nimi nevyužíval. Naopak pokud by žalobce řádně plnil své povinnosti a podání učinil prostřednictvím datové schránky, měl by celní úřad jasnou informaci o její existenci. Jestliže by celní úřad musel ověřovat, zda má každý daňový subjekt zřízenou datovou schránku, bylo by to podle krajského soudu v rozporu se zásadou zajištění vyšší efektivity výběru daní. Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku žalobce o nepřiměřenosti správcem daně uložené pokuty, neboť ta byla stanovena ze zákona ve výši 2.000 Kč již samotným nesplněním povinnosti nepeněžitě povahy ve smyslu § 247a odst. 2 daňového řádu, tedy každým jednotlivým učiněním úkonu žalobcem vůči správci daně v listinné podobě místo formy elektronické. V případech, kdy správce daně jen deklaruje výši vzniklé pokuty, a kdy tudíž vůbec není dána možnost správního uvážení, je podle krajského soudu bezpředmětné zabývat se přiměřeností pokuty, neboť její výši stanovuje zákonodárce, nikoli správce daně. Konečně krajský soud uvedl, že bylo na žalobci, aby si ověřil, jaké povinnosti jsou spojeny se zřízením datové schránky, a tudíž nepřidá do úvahy, že by mělo dojít k oslabení zásady, že neznalost zákona neomlouvá.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti uvedenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní namítl, že v jeho případě došlo k mnohonásobné kumulaci uložených pokut v důsledku nesprávného postupu celního úřadu, který ignoroval zásady rychlosti, hospodárnosti a přiměřenosti. Jestliže mu celní úřad uložil pokutu až po téměř dvou letech, kdy mělo dojít k prvnímu pochybení, nelze hovořit o naplnění zásady přiměřenosti a navíc zde zcela absentuje i přítomnost výchovného a preventivního působení uložené sankce. Uložená pokuta je v rozporu se zásadou hospodárnosti a rychlosti, neboť celní úřad porušil stěžovatelovo právo na projednání věci bez zbytečných průtahů. Současně došlo k porušení zásady oficiality a zásady vyšetřovací. Celní úřad nepochybně mohl ověřit během několika vteřin, zda stěžovatel má datovou schránku. Přitom by takový postup nebyl v rozporu se zájmem na vyšší efektivitě správy daní. Bylo proto povinností celního úřadu ověřit, zda má stěžovatel datovou schránku zřízenou či nikoliv. Skutečnost, že takto celní úřad nepostupoval, nemůže jít k tíži stěžovatele. Stěžovatel poukázal současně na povinnost celních orgánů přijmout podání daňových subjektů i při nedodržení zákonem předpokládané formy ve smyslu § 74 odst. 4 daňového řádu. Kasační stížnost uzavřel stěžovatel s tím, že krajský soud nedostatečně vypořádal žalobní argumentaci, v jejímž rámci bylo namítnuto, že celní orgány postupovaly v rozporu se zásadou přiměřenosti, rychlosti, hospodárnosti, oficiality a zásadou vyhledávací a zásadou, že neznalost zákona neomlouvá. Stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu proto navrhl, aby zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu, který celou věc posoudil jednak přezkoumatelně a současně i v souladu se zákonem. Uvedl,

pokračování

že nedošlo k porušení zásady přiměřenosti, neboť zákon celním orgánům neumožňoval odlišný postup, než stěžovateli uložit pokutu za každé porušení povinnosti učinit podání elektronicky. Nedošlo ani k porušení zásady rychlosti či hospodárnosti, neboť pokud by stěžovatel řádně splnil své povinnosti, vůbec by k uložení pokuty nedošlo. Řízení o přestupku bylo zahájeno okamžitě poté, kdy se o porušení zákona celní úřad dozvěděl. Přitom se žalovaný ztotožnil s krajským soudem, že celní orgány legitimně očekávaly, že stěžovatel nemá zřízenou datovou schránku, neboť svá podání neučinil jejím prostřednictvím. Odkaz stěžovatele na § 74 odst. 4 daňového řádu nemá v dané věci žádnou relevanci, neboť primárním cílem tohoto ustanovení je zajistit, aby pro vady formy podání nedošlo k tomu, že nebude vůbec projednáno. Tato situace však v posuzované věci nenastala. Žalovaný Nejvyššímu správnímu soudu proto navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[5] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že ji stěžovatel podal z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[7] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Podle § 71 odst. 1 daňového řádu *„lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu (písm. a/), nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (písm. b/).“*

[10] Podle § 72 odst. 1 daňového řádu *„lze přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem.“*

[11] Podle § 72 odst. 4 daňového řádu *„má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.“*

[12] Podle § 247a odst. 2 daňového řádu *„daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč, pokud učinil podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu jinak než elektronicky, ačkoliv byl povinen jej učinit elektronicky.“*

[13] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud v požadovaném rozsahu vysvětlil své závěry, které

jej vedly k zamítnutí žaloby a o přezkoumatelnosti jeho úvah svědčí rovněž i to, že s nimi stěžovatel rozsáhle polemizoval. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu je proto nedůvodná, takže důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[14] Nejvyšší správní soud však přisvědčil stěžovateli, že napadený rozsudek i rozhodnutí celních orgánů jsou nezákonné, v důsledku čehož je naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[15] V projednávané věci nejsou pochybnosti o tom, že žalobce měl učinit svá podání v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu prostřednictvím datové schránky, kterou si sám dobrovolně zřídil. Uložení sankce za nesplnění této povinnosti bylo proto zcela nepochybně na místě. Současně jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že nedodržení formy podání nemohlo mít za následek to, že by se jimi celní orgány vůbec nezabývaly. K takové situaci ostatně v projednávaném případě nedošlo, a argumentace stěžovatele § 74 odst. 4 daňového řádu tak byla v daném ohledu mimoběžná.

[16] Jakkoliv Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem celních orgánů, že stěžovatel porušil povinnost učinit svá podání elektronicky prostřednictvím datové schránky, nemá současně za to, že bylo možné mu uložit pokutu ve výši 2.000 Kč za každé jednotlivé vadně učiněné podání.

[17] Podle Nejvyššího správního soudu je nutné přihlídnout k tomu, že pokuta uložená podle § 247a odst. 2 daňového řádu představuje sankci za správní delikt. Při jejím ukládání je proto nezbytné aplikovat zásady správního trestání plynoucí z trestního práva (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007-135, č. 1338/2007 Sb. NSS) a současně přihlízet k úpravě obsažené v zákoně č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich (dále jen „přestupkový zákon“). Přestože v daném případě vznikla stěžovateli povinnost uhradit pokutu přímo ze zákona bez uplatnění správního uvážení celních orgánů, nelze učinit závěr, že měla být uložena pokuta za každé jednotlivé dílčí porušení daňového řádu.

[18] Nejvyšší správní soud považuje za klíčové, že stěžovatel zjevně z neznalosti svých zákonných povinností od dubna 2015 do února 2017 podával daňová přiznání v písemné podobě periodicky každý měsíc, respektive s nepatrnou přetřzkou v prosinci 2015 a lednu 2016. Podle Nejvyššího správního soudu se tak v projednávaném případě jednalo o pokračující správní delikt s tím, že je namístě pohlížet na jednání stěžovatele jako na dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňující skutkovou podstatu stejného správního deliktu a spojené stejným způsobem provedení ve zjevné věcné a časové souvislosti (§ 7 přestupkového zákona). Nejvyšší správní soud má proto za to, že se stěžovatel dopustil pokračujícího správního deliktu, a proto mu celní orgány nebyly oprávněny uložit pokutu ve výši 42.000 Kč (tj. 21x 2.000 Kč za každé jednotlivé vadně učiněné podání). Je současně nerozhodné, jaké okolnosti stěžovatele vedly k časové přetřzce v uskutečňování podání v listinné podobě (prosinec 2015 a leden 2016), neboť takto krátká přestávka v protiprávním jednání nikterak nenarušila časovou souvislost těchto dílčích útoků.

[19] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že skutečně není povinností celních orgánů u každého jednotlivého subjektu ověřovat, zda má zřízenou datovou schránku či nikoliv. Povinnost datovou schránku užívat plyne daňovým subjektům, mají-li ji zřízenou, přímo ze zákona, a jsou proto povinni ji v předpokládaném rozsahu využívat. Pokud takto nečiní, je namístě uložení příslušné sankce. Platí však, že pokud nakonec celní orgány samy zjistily, že stěžovatel má zřízenou datovou schránku a v rozporu se zákonem ji nevyužívá, nelze připustit,

pokračování

aby tento časový úsek mezi prvním vadným podáním a zjištěním celních orgánů šel k tíži stěžovatele. Jestliže celní úřad nakonec sám zjistil, že stěžovatel datovou schránku zřízenou má, mohl toto zjištění učinit nepochybně mnohem dříve, a nikoliv až po téměř dvou letech od prvního vadného podání. Nastíněnými závěry Nejvyšší správní soud přitom nijak nezpochybňuje význam elektronických podání pro efektivní správu daní. Tento zájem však nemůže vést k tomu, aby celní orgány mohly ignorovat principy platné pro oblast správního trestání a ukládat nepřiměřeně vysoké sankce evidentně neodpovídající závažnosti protiprávního jednání daňových subjektů.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[20] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Současně již v řízení o žalobě zde byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než jej zrušit. Proto povaha věci umožňuje, aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 78 odst. 1 věty první a odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro nezákonnost také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitým přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle kterého je na jednání stěžovatele nezbytné nahlížet jako na jeden pokračující správní delikt.

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, a to jak za řízení před krajským soudem, tak i za řízení o kasační stížnosti.

[22] Uplatnitelné náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí žalovaného a dále z nákladů právního zastoupení. V řízení před krajským soudem má stěžovatel právo na náhradu odměny za právní zastupování za úkony jeho právního zástupce - převzetí zastoupení, podání žaloby, podání repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], ve výši po 3.100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 9.300 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto úkony ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tj. 900 Kč. Zástupce stěžovatele osvědčil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšuje o částku odpovídající této dani. Za řízení před krajským soudem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů v částce celkem 12.342 Kč.

[23] V řízení před Nejvyšším správním soudem má stěžovatel, vedle zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, právo na náhradu odměny za jeden úkon jeho právního zástupce podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, tj. podání kasační stížnosti, ve výši po 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu]. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tento úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Částka 3.400 Kč se zvyšuje o příslušnou sazbu daně z přidané hodnoty. Odměnu za převzetí zastoupení však Nejvyšší správní soud zástupci nepřiznal, neboť ten zastupoval stěžovatele již v řízení před krajským soudem, a byl tak s danou věcí náležitě obeznámen. Stěžovatel tak má nárok na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce celkem 4.114 Kč.

[24] Proto Nejvyšší správní soud rozhodl také o povinnosti žalovaného zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a o žalobě v celkové výši 16.456 Kč, a to v přiměřené třicetidenní lhůtě od právní moci tohoto rozsudku.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. dubna 2020

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu