

9. 4. 2015

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu

Česká daňová legislativa už dlouhá léta neoddiskutovatelně tančí v rytmu slavné melodie (a řídí se textem) písničky „Není nutno“ autora Jaroslava Uhlíře, kdy si bere především ponaučení z pasáže „zažít nudu - jó to vadí, to vadí“, a nenechává z důvodu neustálých změn intelektuálně zahálet jak adresáty norem, tak ani správce daně. Změny jsou často nepřehledné, skrývající při hlubším zamyšlení mnoho otazníků. Proto si tento článek klade primárně za cíl seznámit čtenáře s alespoň jednou dílčí změnou, resp. novinkou zakotvenou od letoška v daňovém řádu, a zároveň se pozastavit nad s tím souvisejícími otazníky. Odlehčený úvod se jeví jako vhodné zakončit poučkou, že nemít žádné kamarády (např. u správce daně), tomu já říkám neštěstí...

Moderní trend využívání elektronické komunikace lze jistě hodnotit ryze pozitivně, i když především v začátcích, resp. v jakési quasi přechodné době mezi „papírem“ a „daty“, se nelze vyhnout problémům na technické bázi, stejně jako je nutné počítat s jistou neochotou „všech zúčastněných“. Co se týče veřejné správy, resp. konkrétních úředních osob, tak ty jednoduše řečeno nemají na výběr. Problém tak zůstává spíše v rovině jak přimět adresáty právních norem k jejich dodržování.

Koncepční změny související se zaváděním elektronické komunikace vůči správci daně směřují především ke snížení administrativní zátěže správce daně, k rychlejšímu a efektivnějšímu zpracování a následnému vyhodnocování podání a podobně. Pokud by však nebyla elektronická komunikace povinná, byly by veškeré snahy o tyto koncepční snahy bezzubé. Proto se stát snaží přijmout taková opatření, aby k požadované změně došlo, a to co možná nejrychleji a nejméně nákladně. Z těchto důvodů byla od letoška nově stanovena pro speciální okruh povinných osob povinnost podávat některá podání směřující vůči správci daně elektronicky, a nedodržení této formy podání je zatíženo finanční sankcí (zda je nejvhodnější metodou usměrňovat konání adresátů právních norem pouze formou hrozby sankce z případného nedodržení, to je už však jiný příběh...).

Povinnost elektronické formy podání stanoví zejména § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (jinde v textu jen „daňový řád“), kdy se jedná o ustanovení nové, jež je v účinnosti teprve od 1.1.2015. Jedná se o změnu daňového řádu učiněnou zákonem č. [267/2014](#) Sb., kterým se mění zákon č. [586/1992](#) Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, o kterém se dále zmiňuji pouze jako o „novele“.

Povinnost dopadá na daňové subjekty, které mají, nebo jejichž zástupce má, zpřístupněnu datovou schránku, nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Podání, na která se vztahuje tato povinnost podávat je „elektronicky“, jsou vyjmenována v § 72 odst. 1 daňového řádu, a jsou to:

přihláška k registraci,
oznámení o změně registračních údajů,
řádné daňové tvrzení,
nebo dodatečné daňové tvrzení.

Jedná se tedy o veškerá tzv. formulářová podání podle daňového řádu.

Povinnost činit podání elektronicky, neboli datovou zprávou v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu, vzniká dnem zpřístupnění datové schránky. Není přitom rozhodující, zda se jedná o datovou schránku zřízenou ze zákona, nebo dobrovolně na žádost. Záležitosti týkající se zřízení, resp. zpřístupnění datové schránky upravuje zákon č. [300/2008](#) Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“).

Zároveň s výše uvedenou obligatorní povinností dodržovat povinnou elektronickou formu podání byla novelou do daňového řádu ustanovením § 247a odst. 2 zavedena pokuta (v jednotné „paušální“ výši 2.000 Kč), kterou je sankcionován daňový subjekt, pokud učiní podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky.

Důvodová zpráva k dané novele stran této pokuty hovoří o tom, že se nejedná svojí povahou o sankci, jejímž cílem je bezprostřední vynucení nesplněné povinnosti, ale naopak o sankci, jejímž cílem je potrestat porušitele povinnosti a působit na něj výchovně s ohledem na budoucí plnění jeho povinností.

Jak je dále uvedeno v důvodové zprávě, důvodem pro zavedení sankce je nedostatečná motivace k dodržování povinné formy podání, která se v aplikační praxi projevuje významným nárůstem vad podání spočívajících v nedodržení jeho formy. Administrativně a finančně náročný postup k odstranění vad u těchto podání podle § 74 daňového řádu je značně problematický, resp. do značné míry nevede k nápravě - tj. zajištění elektronické komunikace se správcem daně v rozsahu předvídaném zákonnou úpravou.

Za nedodržení dané normy odpovídá daňový subjekt v podstatě absolutně. To, že se v daném případě jedná o objektivní odpovědnost, bez možnosti jakékoliv liberace, lze dovodit ze skutečnosti, že porušení povinnosti podat zákonem vymezená podání elektronickou formou spočívá v aktivním jednání daňového subjektu kontra legem. Vzhledem k tomu, že tedy pokuta ve výši 2.000 Kč vzniká „automaticky“ ze zákona, tak by se mohlo zdát, že rozhodnutí správce daně má de facto deklaratorní povahu, nicméně jedná se o rozhodnutí konstitutivní, o kterém je však rozhodnuto (obdobně jako v případě § 250 odst. 6 a § 251 odst. 3 daňového řádu) specifickým druhem rozhodnutí - platebním výměrem. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

Zákonná úprava správci daně neposkytuje žádný prostor pro správní uvážení ohledně výše pokuty, jakož ani ohledně toho, zda ji uloží nebo neuloží, protože povinnost platit pokutu vzniká přímo ze zákona v návaznosti na nedodržení povinnosti stanovené zákonem. Nelze tedy zohledňovat žádná specifika konkrétních případů. Nehraje např. roli, zda se jedná o odvolatelovo první či opakované neelektronické podání, ani to zda se jedná o osobu řádně plnící své daňové povinnosti či nikoliv.

Je také vhodné upozornit na fakt, že povinnost podávat podání elektronicky nesouvisí se zdaňovacím obdobím, ale pouze se samotným aktem podání. To znamená, že všechna podání, která měla být podána elektronicky a byla podána v době od 1.1.2015 jiným způsobem, mají být pokutována, a je irelevantní, zda se jedná o daňová tvrzení za období z minulého roku.

Dále je vhodné konstatovat, že správci daně hledí na takovéto podání (nepodané elektronicky, ačkoliv tak podáno mělo být) jako na podání bez vady (bude-li nedostatek formy jedinou vadou podání), a jedinou negativní konsekvencí bude právě výše zmiňovaná pokuta.

Z výše uvedeného právního exkurzu lze dojít tedy k závěru, že pro uložení dané pokuty musí být naplněny následující okolnosti: podatel musí být osoba povinná podávat podání elektronicky, a tento podatel podá podání, které je třeba podat elektronicky, ale podá jej jiným způsobem. Pokud k takovému jednání dojde, správce daně vydá platební výměr, ve které podateli stanoví pokutu.

Takový je současný stav a praxe. Samotný institut dané pokuty však s sebou přináší i několik otázek (tak jak jsem vzpomínal v úvodu), které jsou rozhodně zajímavé a zaslouží si minimálně to, aby byly vysloveny.

Hned první otázky, které mě napadaly, když jsem se problematikou dané pokuty zabýval, je otázka povahy takového institutu. Jedná se o sankci, o poplatek, o pořádkovou pokutu? Je následkem správního deliktu? Pokusím se v následujícím textu těmito otázkami zabývat.

V daném případě se dle mého názoru jedná jednoznačně o postih za porušení práva hmotného, nikoliv o sankci za neplnění povinnosti stanovené k zajištění průběhu a účelu řízení před správním orgánem. Takto také hovoří i důvodová zpráva, která danou pokutu považuje za preventivní a výchovnou. Nemůže se tedy jednat o pořádkovou pokutu, která naopak pouze podpůrně směřuje k naplnění jiného cíle, kdy směřuje pouze k odstranění protiprávního stavu (a nezahajuje se o ni zvláštní řízení), lze ji udělovat opakovaně (výjimka ze zásady ne bis in idem) a je plně v diskreci orgánu veřejné moci zda ji udělí či nikoliv (princip oportunitity). Systematika umístění v rámci daňového řádu tento můj názor jen utvrzuje, neboť daná pokuta je „umístěna“ k pokutám za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy, nikoliv k pořádkovým pokutám. Naopak pokud správce daně dojde k závěru, že daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání elektronicky závažně ztěžuje správu daní, může krom pokuty dle § 247a odst. 2 daňového řádu uložit i pořádkovou pokutu do 50.000 Kč, jak je uvedeno v § 247a odst. 4 daňového řádu.

Jelikož právní teorie odlišuje delikty v rámci veřejnoprávní odpovědnosti za protispolečenská jednání, na trestné činy, přestupky, jiné správní delikty; veřejnoprávní disciplinární delikty a správní delikty pořádkové, a výše bylo uvedeno, že se v konkrétním případě nejedná o pořádkový delikt, je nutné se zabývat ostatními výše zmíněnými druhy protispolečenského jednání.

Trestný čin a přestupek jsou zákonně vymezeny jak negativně tak především i pozitivně, což zjednodušeně znamená, že pokud nějaký delikt není označen jako přestupek, nebo není uveden v „trestním zákoně“ nelze na něj hledět jako na přestupek či trestný čin. O disciplinárním deliktu také nemůže být řeč, proto s ohledem na výchovnou a preventivní povahu pokuty za nesplnění zákonné povinnosti se lze pozastavit nad tím, zda se tedy nejedná o jiný správní delikt.

Povahou deliktů porušujících povinnosti nepeněžitě povahy se již zabývala judikatura správních soudů, a to ještě v době účinnosti „starého“ daňového řádu – zákona č. [337/1992](#) Sb., o správě daní a poplatků. Obecně bylo tvrzeno, že takovéto delikty jsou svojí povahou převážně správními delikty, nicméně jednalo se o skutkově jiné jednání, než právě nepodání podání elektronicky.

Pokud by se i na toto jednání nahlíželo jako na správní delikt, bylo by nutné zabývat se dalšími otázkami, především procesního charakteru, neboť v současné době o pokutě není vedeno řízení, jen je rovnou vydán platební výměr (který však alespoň obsahuje odůvodnění).

V případě, že by se jednalo o správní delikt, nedalo by se pochybovat o tom, že by nastala povinnost zahajovat řízení. Tuto povinnost lze považovat za naprostou premisu veřejného práva, kdy např. i v tematicky velice blízkém rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.1.2011, č.j. 1 AfS 94/2010-68 je uvedeno, že „i v řízení o jiném správním deliktu za porušení povinností nepeněžitě povahy, je nutno dbát na ochranu práv subjektů postihovaných za porušení takových povinností. Jiné správní delikty jsou svou povahou nejbližší přestupkům a jedná se v obou případech o součást tzv. správního trestání, tedy o postih správním orgánem za určité nedovolené jednání, konání nebo opomenutí. Tyto správní delikty jsou projednávány v řízení, na která nutno vztáhnout všechna hlediska spravedlivého procesu.“

Na druhou stranu je třeba konstatovat, že není důležité samotné formální označení typu

protispolečenského jednání, ale vždy je třeba hledět na materiální podstatu, jak uvedl např. rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 15.01.2008, č.j. 2 As 34/2006-73, který zdůraznil, že „formální označení určitého typu protispolečenského jednání a tomu odpovídající zařazení mezi trestné činy, přestupky, jiné správní delikty a z toho odvozené následky v podobě sankcí, včetně příslušného řízení, tedy zda půjde o oblast soudního či správního trestání, je spíše vyjádřením reálné trestní politiky státu, tedy reflexí názoru společnosti na potřebnou míru ochrany jednotlivých vztahů, zájmů a hodnot, než systematickým přístupem k úpravě veřejnoprávních povinností a odpovědnosti za jejich porušení. Kriminalizace nebo dekriminalizace určitých jednání nachází výraz v platné právní úpravě a jejích změnách, volbě procesních nástrojů potřebných k odhalení, zjištění, prokázání konkrétních skutků a i v přísnosti postihu jejich původců.“

Osobně se domnívám, že právě s ohledem na materiální posouzení, se v daném případě o správní delikt nejedná. I když uznávám, že je to instrument svoji podstatou značně hybridní.

Pokud se totiž zamyslíme nad povahou v tomto článku rozebíraného „deliktu“ a nad smyslem jeho zavedení, tak lze dojít k závěru, že spíše než o správní delikt, jedná se o poplatek sui generis. K tomuto názoru lze dospět i přes to, že následkem porušení právní povinnosti je pokuta – čili typický nástroj sankčního charakteru. K tomuto tvrzení mě vedou především okolnosti, že na podání, které nebylo podáno elektronicky, ačkoliv mělo, se pohlíží jako na podání bezvadné. Jedná se o nástroj, který směřuje ke snížení administrativní náročnosti zpracování daňových tvrzení, a který má zabránit podávání klasických „papírových“ podání. Také s ohledem na zákonnou úpravu, která zahájení řízení o správním deliktu nepředpokládá a naopak striktně trvá na povinnosti uložit pokutu platebním výměrem, stejně jako to, že v případě porušení povinnosti správce daně nezkoumá zavinění, neboť se jedná o objektivní odpovědnost bez možnosti liberace. Dále se domnívám, že specifikum daného porušení zákona spočívá především v tom, že následné zpracování podání je finančně náročnější, nicméně nejedná se o nějaký zákonem chráněný zájem, který je porušen deliktním protispolečenským jednáním.

Proto by bylo vhodnější na danou pokutu nahlížet spíše jako na poplatek za to, že někdo učinil podání jinou formou, pro správce daně finančně náročnější, a proto si za tuto „službu“ musí zaplatit.

Z výše uvedených závěrů tedy vyplývá, že správci daně, kteří nezahájí řízení o správním deliktu a rovnou na základě důkazů o porušení povinnosti vydají platební výměr, nepostupují neproporcionálně či protizákonně.

Závěrem si neodpustím obecnou úvahu k daňové politice, a to že inspirace v úvodu vzpomínanou písní, v sobě může skrývat i silný filosofický přesah, kterým se zákonodárce asi snaží nenápadnou formou změnit myšlení plátců daně v duchu hesla „nemít prachy - nevadí“, ale otázkou zůstává, zda je tím myšlena osvěta, aby lidé nedbali tolik materiálních statků, nebo jen snaha zmírnit zármutek spojený s nedobrovolným placením vysokých daní či pokut....



Mgr. Marek Vrbík,

Externí doktorand na PrF MU v Brně – Katedry správní vědy a správního práva

e-mail: vrzik.marek@email.cz

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Převodní ceny v judikatuře a sporech se správcem daně](#)
- [Nový daňový režim ESOP v České republice od roku 2026. Posun k ekonomické realitě a mezinárodním standardům?](#)
- [Preventivně-sankční funkce náhrady nemajetkové újmy za porušení osobnostních práv pohledem Ústavního soudu](#)
- [SCHEJBAL& PARTNERS stáli u získání jedné z prvních licencí dle MiCA v ČR](#)
- [Mezinárodní dožádání a lhůta pro stanovení daně: kritéria účelnosti, věcnosti a včasnosti v judikatuře](#)
- [Prověřování zahraničních investic a kybernetická regulace: řízená služba jako nová transakční proměnná](#)
- [Nová úprava kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí](#)
- [Silná koruna: jaké dopady má posilující koruna na české firmy](#)
- [Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc únor 2026](#)
- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)
- [Aktuální judikatura k holdingovým strukturám](#)