



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: M. V., DIČ ..., K.,

zastoupen: Ing. Ladislav Kubica, daňový poradce, Rokycanova 1929, 356
01 Sokolov,

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2020, č. j. 11134/20/5100-41452-712079,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2020, č. j. 11134/20/5100-41452-712079 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo k jeho odvolání částečně, a sice co do formulace části výroku, změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Karlovarský

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

kraj (dále též „správní orgán I. stupně“ či „správce daně“) ze dne 1. 2. 2019, č. j. 1023552/18/2407-50521-405107 (dále též „rozhodnutí správního orgánu I. stupně“), kterým správní orgán I. stupně rozhodl podle § 101h odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“) o uložení pokuty žalobci podle § 101h odst. 1 písm. d) citovaného zákona za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě za období 2. čtvrtletí 2018 ve výši 50 000 Kč. Napadeným rozhodnutím bylo rozhodnutí správního orgánu I. stupně změněno tak, že do výroku byla vložena věta specifikující konec lhůty pro podání kontrolního hlášení, přičemž nově zněl výrok takto: „*Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 101h odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě, kdy náhradní lhůta pro podání kontrolního hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 uplynula dne 27. 8. 2018, a kontrolní hlášení za předmětné období nebylo podáno, ve výši 50 000 Kč, slovy PADESÁTTISÍC Kč.*“ (podtržení doplněno krajským soudem). Ve zbytku bylo napadené rozhodnutí správního orgánu I. stupně potvrzeno.

Žaloba

2. Žalobce uvedl, že dne 25. 7. 2018 odevzdal daňové tvrzení k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2018 a následně pak příslušné kontrolní hlášení k tomuto daňovému tvrzení. Obsahem datové zprávy je datový soubor s příponou XML. Tento datový soubor obsahuje takové údaje, které zřejmě správce daně požaduje pro automatizované zpracování dat. Jak má tento datový soubor skutečně a jednoznačně vypadat, však není zákonným a ústavně správným způsobem dáno. Původně zákon stanovil, že formát a strukturu stanoví správce daně. Ten však nic takového neučinil. Žalobce tedy postupoval obdobně, jako v předcházejících, ale i následujících obdobích.
3. Do datové schránky žalobce bylo následně doručeno lakonické oznámení nazvané oznámení o neúčinnosti, ze kterého však není zřejmé, čeho se vlastně týká, co je žalobci vytýkáno nebo jaké je to rozhodnutí. Dne 10. 8. 2018 vystavil žalovaný výzvu, na kterou žalobce (pozn. žalobce v žalobě nesprávně uvedl „žalovaný“ na místo „žalobce“) reagoval sdělením, že kontrolní hlášení bylo podáno zprávou, jejíž součástí byla i příloha ve formátu PDF obsahující opis původního podání datového souboru kontrolního hlášení podaného ve formátu XML. Minimálně tedy v tento okamžik měl správce daně jednak podání ve tvaru XML, jednak opis v PDF, a mohl dané kontrolní hlášení zpracovat, případně rozporovat konkrétní nedostatky podání. Ani v tomto okamžiku však není zřejmé, jaké vady podání mělo. Správcem daně uváděné položky jsou zcela zjevně obsahem podaného kontrolního hlášení ve formátu XML.
4. Žalobce na výzvu správce daně reagoval i podáním následného kontrolního hlášení, kterým potvrzuje původní hodnoty podaného kontrolního hlášení. Žalovaný žalobcovu daňovou povinnost dle daňového tvrzení vyměřil, a ačkoli rozporuje formát podaného kontrolního hlášení, vyměřením daně odsouhlasil správnost uvedené daně.
5. Ve výzvách k odstranění vad žalovaný cituje zákon, avšak bez konkrétní souvislosti s případem žalobce a s kontrolním hlášením za 2. čtvrtletí 2018. Sdělení, že správce daně neeviduje podané kontrolní hlášení, ačkoliv na něj odkazuje, je dle žalobce zcela rozporné a nelze logicky splnit výzvu, která zároveň odkazuje na podání a ihned následně tvrdí, že takové podání není evidováno, a není tedy možné jej potvrdit formou rychlé odpovědi. Proti tomu se žalobce odvolal a napadl nelogičnost a nezákonnost postupu žalovaného.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

6. Uvedený postup je v rozporu se zákonem. Žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2018 sp. zn. 22 Af 103/2017, který řešil povinnost odevzdat podání ve formátu a struktuře uvedené v § 72 daňového řádu. K této otázce krajský soud uvedl: „*Nadto považuje krajský soud za důležité poukázat na to, že doposud je formát a struktura podání uvedených v § 72 odst. 1 daňového řádu zveřejňována pouze na webových stránkách daňové správy, vycházejí z interní normativní instrukce Ministerstva financí (D-349), tedy nikoli vydáním podzákonného právního předpisu (k jehož vydání ve vztahu ke stanovení formátu a struktury podání také absentuje výslovné zákonné zmocnění). Je tedy otázkou, zda lze vůbec aprobovat takový postup správce daně, který nejen, že vyžaduje po daňových subjektech splnění povinností, které nejsou podrobně a výslovně stanoveny zákonem, ani na jeho základě, ale který nedodržení takových povinností sankcionuje. V tomto ohledu lze přisvědčit žalobci, že povinnosti mohou být adresátům norem stanoveny pouze zákonem nebo na jeho základě, nikoliv však interní instrukcí daňové správy.*“ Žalobce měl tedy za to, že odevzdal podání v nejlepší možné víře, ve správném tvaru, obsahově totožné s podaným daňovým tvrzením. Pokud žalovaný nerozporoval souvislost s podaným daňovým tvrzením, neuvedl konkrétní nesprávnost, neúplnost podaného kontrolního hlášení, pak v následných výzvách a vydáním platebního výměru správní orgán I. stupně postupoval nezákonně. Má-li podání vady, správce daně z úřední povinnosti vyzve podatele, aby je odstranil, a to v souladu s § 74 daňového řádu. Neurčité sdělení, že podání, aniž by bylo na jisto uvedeno které, jaké a z jakých důvodů je neúčinné, je tedy v rozporu se zákonem. Není možné vést řízení zcela neurčitým způsobem, ukládat povinnosti toliko citací zákona a žalobce vystavit plnění povinností nesrozumitelnými výzvami a odkazy na internetové stránky, jejichž obsah lze libovolně měnit, aniž by byly k tomu dány zákonné pravomoci. Žalobce musí mít uloženou povinnost zákonem a zákonným způsobem.
7. Žalobce doložil své podání, následně jej doložil i řádným opisem původního podání ve formátu PDF, ze kterého je zřejmý obsah podání. Takové podání je samo o sobě projednatelné. Je bez významu, zda je podání možno automatizovaně zpracovat správcem daně, neboť zákon nepresumuje vztah mezi projednatelností podání a možností jeho automatizovaného zpracování. Tedy, i když nelze podání zpracovat automatizovaně, neznamená to bez dalšího, že je neprojednatelné.
8. Žalobce dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Af 22/2019, kde se tvrdí, že žalobce je povinen postupovat dle XSD schémat zveřejněných správcem daně na internetu. Toto je ale v zásadním rozporu s ústavním principem právního státu, protože povinnosti lze uložit toliko zákonem a dle zmocnění v zákonem stanovených případech. Správce daně žádné XSD schéma zákonným způsobem nestanovil a nezaložil tak žalobci žádnou povinnost. Žalobci dokonce ani nebyl dán k dispozici spisový materiál. Žalobce dále namítal, že opis obrazovky ADIS není důkazním prostředkem a pokud žalovaný zjistil konkrétní chybu podání, čímž přiznává, že podáno kontrolní hlášení bylo a tento je schopen jej zpracovat, přečíst a vyhodnotit, měl postupovat dle zákonem stanovené povinnosti v § 74 daňového řádu. Teprve z vyjádření ze dne 13. 3. 2020, č. j.11134/20/5100-41452-712079, se žalobce dozvěděl, že předané kontrolní hlášení obsahuje tzv. duplicitní doklad. Jenže zákon o dani z přidané hodnoty ani jiný závazný předpis nikomu nestanovuje, že by doklady měly nést číselný nebo jiný kód v jedinečném provedení nebo závazném formátu a je ekonomickou realitou, že se tak děje, a programátorem stanovené pravidlo v XSD schématu není zákonným rozhodnutím, které by mělo vést k sankci vůči žalobci.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, že žalobní námitky *de facto* korespondují s námitkami odvolacími, se kterými se vypořádal již v napadeném rozhodnutí. Meritum sporu spočívá v posouzení otázky, zda byl dotčený platební výměr vydán v souladu se zákonem. Nelze přehlédnout, že žalobce důvody neúčinnosti podání ze dne 25. 7. 2018 nijak nezpochybňuje a toliko namítá, že učinil podání v nejlepší možné víře jako v předchozích obdobích, a pokud správce daně shodu nerozporoval a neuvedl žádnou konkrétní nesprávnost a neúplnost podání, neboť mu bylo doručeno jen „lakonické“ oznámení o neúčinnosti podání, ze kterého není jasné, čeho se týká a co je vytykáno, pak při vydání výzvy a platebního výměru postupoval nezákonně. Žalobce uvedený názor vystavěl zejména na závěrech vyslovených Krajským soudem v Ostravě v rozsudku ze dne 15. 2. 2018, č. j. 22 Af 103/2017-46, který však není pro žalobcův případ přílehlavý, neboť se nezaobíral otázkou neúčinnosti podání dle § 101a odst. 4 zákona o DPH, ale zda podání učiněné ve formátu PDF je projednatelné a má účinky pro správu daní. Žalovaný dále odkázal na závěr vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38: *„Pokud by účinky podání měly být oproti tomuto rozsahu uměle „zmenšeny“, například kvůli nedodržení jeho formy nebo jiných pro ně zákonem stanovených podmínek, musel by takový důsledek dostatečně jednoznačně a nepochybně ze zákona plynout. Například by muselo být dostatečně jednoznačně stanoveno, že takto vadné podání je neúčinné, nepřiblíží se k němu, nezahajuje řízení, nemá kvalifikovanou formu apod. (srov. v tomto ohledu argumentaci v bodě 85 již zmíněného rozsudku č. j. 9 Ads 177/2016 – 89). V rozhodné době však nic takového zákonem stanoveno nebylo.“* Právě ona skutečnost, že účinky podání jsou „uměle zmenšeny“ (podání se stalo neúčinným) kvůli nedodržení jeho formy nebo jiných pro ně zákonem stanovených podmínek, je totiž v dané věci stěžejní, neboť s účinností od 1. 5. 2016 bylo do § 101a zákona o DPH doplněno ustanovení o neúčinnosti podání uvedené v odst. 4. Podle § 101a odst. 4 zákona o DPH podání uvedené v odstavci 1 nebo 2 tohoto ustanovení, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu (XML) nebo struktury (XSD schéma) zveřejněné správcem daně, je neúčinné, a to se všemi negativními důsledky z toho vyplývajících.
10. Žalobce měl povinnost dle § 101a odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve spojení s § 101a odst. 3 téhož zákona podat kontrolní hlášení za dané období elektronicky pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Jak již bylo uvedeno v bodu 24 napadeného rozhodnutí, formát a strukturu kontrolního hlášení upravuje Pokyn GFŘ-D-24, v němž je definována a zveřejněna struktura kontrolního hlášení podle příslušného XSD schématu. Kontrolní hlášení za předmětné období bylo skutečně doručeno správci daně dne 25. 7. 2018, vykazovalo však vadu struktury spočívající v tom, že v oddílu B. 2 na řádce 4 žalobce uvedl v sloupci 3 (*Ev. Číslo daňového dokladu*) hodnotu „140500530126“, v sloupci 4 (*DPPD*) uvedl hodnotu „28. 3. 2018“, a ve sloupci 11 (*Použit poměr*) uvedl hodnotu „N“, když v rozporu s příslušným XSD schématem pro větu B. 2, zkratka (položka) „*c_evid_dd, Ev. Číslo daňového dokladu*“ (cit.: *„Pokud není poskytovatelem plnění skupina, nesmí být uvedeno duplicitní číslo daňového dokladu od jednoho poskytovatele plnění v řádcích se stejným datem povinnosti přiznat daň „DPPD“ nebo v řádcích se shodně vyplněným polem „Použit poměr“*) uvedl v oddílu B. 2 na řádce 6 kontrolního hlášení v sloupci 3 (*Ev. Číslo daňového dokladu*) duplicitní hodnotu „140500530126“, v sloupci 4 (*DPPD*) duplicitní hodnotu „28. 3. 2018“, a v sloupci 11 (*Použit*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

poměr) duplicitní hodnotu „N“.

11. Dle žalovaného nedošlo ani k porušení základních zásad správy daní ve smyslu § 5 odst. 3 (zásada zdrženlivosti a přiměřenosti) a § 6 odst. 2 (zásada spolupráce) daňového řádu. Ačkoli správce daně nebyl povinen žalobce informovat o neúčinnosti dotčeného podání, upozornil jej na jeho neúčinnost dne 26. 7. 2018 písemností, a také na nutnost učinit uvedené podání ve stanoveném formátu a platné struktuře. Nadto bylo v uvedené písemnosti uvedeno, jak (na jakých webových stránkách) žalobce zjistí konkrétní nedostatky jeho podání. Vzhledem k tomu, že žalobce z důvodu již konstatované neúčinnosti podání ze dne 25. 7. 2018 kontrolní hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 nepodal a na uvedenou písemnost nereagoval, byl výzvou doručenou dne 20. 8. 2018 vyzván k podání kontrolního hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 v náhradní lhůtě do 5 dnů ode dne oznámení této výzvy.
12. Dne 3. 9. 2018 bylo správci daně doručeno podání žalobce, v němž žalobce pouze uvedl: „*Kontrolní hlášení za 2. čtvrtletí 2018 bylo podáno datovou zprávou č. 594496823 dne 25. 7. 2018 – viz přílohy.*“ Téhož dne bylo správci daně doručeno následné kontrolní hlášení za období 2. čtvrtletí 2018. Správce daně sdělením ze dne 8. 11. 2018 žalobce opakovaně seznámil s neúčinností podání ze dne 25. 7. 2018 a důvody vydání výzvy; současně výzvou k odstranění vad podání ze dne 8. 11. 2018 vyzval žalobce k odstranění vad podání spočívajících v tom, že podání ze dne 3. 9. 2018, označené jako následné kontrolní hlášení za období 2. čtvrtletí 2018, nesplňuje náležitosti kontrolního hlášení za dotčené období, a správci daně tak není zřejmé, co žalobce navrhuje. Lhůta pro odstranění vad podání byla stanovena v délce 8 dnů ode dne doručení této výzvy (doručena dne 18. 11. 2018), přičemž správci daně bylo dne 21. 11. 2018 doručeno podání označené jako „*K Výzvě č. j. 961224/18/2407-50521-405107 ze dne 8. 11. 2018*“, ve kterém žalobce vyjádřil svůj nesouhlas se závěry správce daně a mj. uvedl, že výzva je nesplnitelná, neboť ukládá povinnosti nad rámec zákona. Jelikož žalobce vady podání ze dne 3. 9. 2018, specifikované ve výzvě ze dne 8. 11. 2018, neodstranil, stalo se toto podání neúčinným, o čemž byl vyrozuměn písemností ze dne 1. 2. 2019.
13. Jestliže žalobce namítá, že na výzvu reagoval zákonným způsobem, tedy potvrzením původního podání, jehož obsah je pro správce daně čitelný a zřejmý, a je zcela bez významu, zda je možno podání automatizovaně zpracovat, neboť zákon vztah mezi jeho projednatelností a možností automatizovaného zpracování nepresumuje, nelze dle žalovaného dospět k jinému závěru, než že předmětná námitka nemá žádnou relevanci. Stejně je totiž skutečnost, že toto podání nebylo učiněno ve struktuře zveřejněné správcem daně a stalo se dle § 101a odst. 4 zákona o DPH neúčinným se všemi negativními důsledky z toho vyplývajících, a nikoliv to, zda obsah podání byl pro správce daně (případně) následně zřejmý a čitelný.
14. Také skutečnost, že daňová povinnost za předmětné zdaňovací období byla žalobci vyměřena v souladu s údaji uvedenými v příslušném priznání k dani z přidané hodnoty, je pro posouzení zákonnosti postupu správce daně při uložení pokuty irelevantní. Nelze tak přisvědčit ani námitce, že „*neurčité sdělení o neúčinnosti podání je rozporné s § 74 daňového řádu*“, resp. že pokud správce daně zjistil konkrétní chybu dotčeného podání, čímž přiznává, že kontrolní hlášení podáno bylo (byl je schopen zpracovat a vyhodnotit), měl postupovat podle § 74 daňového řádu, a pokud tak neučinil, postupoval v rozporu se zákonem. Vzhledem k tomu, že v tomto případě se jednalo o neúčinné podání podle § 101a odst. 4 zákona o DPH, přičemž na neúčinné podání se hledí jako na podání, jež nebylo

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

vůbec podáno, a to se všemi negativními důsledky z toho vyplývajících, nelze hovořit o vadě podání ve smyslu § 74 daňového řádu. Správce daně proto nebyl povinen (oprávněn) žalobce vyzvat dle § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění neexistujících vad neexistujícího podání; jinými slovy jeho postup nelze označit za rozporný s předmětným ustanovením.

15. Žalovaný dále uvedl, že rozhodnutí o uložení pokuty má pouze deklaratorní charakter, neboť pokuta dle § 101h zákona o DPH vzniká ze zákona. Správce daně tak nemá prostor pro správní uvážení ohledně její výše, neboť ta je stanovena v zákoně absolutní částkou.
16. K namítanému rozporu s principy právního státu žalovaný uvedl, že v tomto směru považuje žalobcovu argumentaci za ryze účelovou. Dle ustanovení § 101a odst. 1 písm. b) zákona o DPH platí, že plátce je povinen podat kontrolní hlášení elektronicky. Dle § 101a odst. 4 zákona o DPH platí, že elektronické podání, které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné. V souvislosti s přijetím zákona č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb, došlo s účinností od 1. 5. 2016 k novelizaci § 101a zákona o DPH, kdy do odst. 4 uvedeného ustanovení byla zakotvena speciální úprava oproti úpravě obsažené v daňovém řádu, jež je relevantní také pro případ žalobce. Prostřednictvím tzv. „D-pokynů“ správce daně určuje, jaký má být formát a struktura souboru, a tento formát a strukturu zveřejní způsobem podle § 56 odst. 2 daňového řádu, tedy na úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup, čímž dostojí své povinnosti. Existuje zde tedy zákonné zmocnění správce daně ke stanovení formátu a struktury a také zákonem stanovená pravomoc (povinnost) takový formát a strukturu určit. Správce daně uvedenou povinnost splnil zveřejněním na sebe navazujících pokynů, Pokynu D-331 ze dne 29. 10. 2009, Pokynu D-349, účinného od 1. 1. 2011, a Pokynu GFŘ-D-24, kterým se od 1. 1. 2016 stanovuje formát a struktura datové zprávy a který je rozhodný pro případ žalobce. Tímto došlo k technické specifikaci formátu a struktury (tedy schématu XSD), a to plně v intencích ustanovení § 101a zákona o DPH, ze kterého povinnost podat kontrolní hlášení elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně vyplývá. Vzhledem k tomu, že je již několik let zveřejněn a požadován jediný formát podání (tj. XML) ve struktuře odpovídající příslušnému schématu XSD, má žalovaný za to, že požadavek na jeho používání nelze označit za nezákonný. K posouzení ústavnosti D-pokynu žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2018, č. j. 5 A 20/2016-78, ve kterém byl vysloven závěr, že D-pokyn byl vydán na základě zákonného zmocnění a nebylo tak vybočeno z mezí zákona či ústavních principů.
17. K potvrzení zákonnosti D-pokynů správce daně žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38, a nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 11. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 19/17 (bod 45.). Argumentace žalobce, že Finanční úřad pro Karlovarský kraj žádné XSD schéma nestanovil, neboť jej nelze zaměňovat s Generálním finančním ředitelstvím, nemůže mít jakoukoliv relevanci. Správa daní je bezesporu jedním z druhů veřejné správy jako formy uplatňování státní moci, přičemž s ohledem na ústavní kautelu, dle které lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon (viz čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny), je nezbytné, aby byly dostatečným způsobem vymezeny nikoliv pouze postupy, jakými lze správu daní provádět, ale také orgány, které jsou ke správě daní oprávněny a v jakém rozsahu jim toto oprávnění přísluší, tj. aby byla dostatečně určité vymezena věcná příslušnost ke správě daní. Podle § 10 daňového řádu správcem daně může být jakýkoliv orgán veřejné moci,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

ovšem pouze v rozsahu, v jakém je mu zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, se jako orgány Finanční správy České republiky zřizují Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu. Postavení Generálního finančního ředitelství jako správce daně ve smyslu shora uvedeného, je z pohledu oprávnění při správě daní plné – jeho pravomoc obsahuje veškerá oprávnění, jež jsou svěřena nižším orgánům finanční správy, a tato jsou dále ještě rozšířena o pravomoci tzv. jedinečné, týkající se mezinárodní administrativní spolupráce a mezinárodní pomoci při správě daní, analytické a koncepční pravomoci, ale i o postavení v legislativním procesu a sjednávání mezinárodních smluv; nadto je také skutečnost, že Generální finanční ředitelství je správcem daně (ve smyslu daňového řádu) zřejmá taktéž např. z principu instanční nadřazenosti podle § 108 a násl. daňového řádu (opravné a dozorčí prostředky).

18. Dle žalovaného je nutno odmítnout námitku, že zákon o dani z přidané hodnoty ani jiný závazný předpis nikomu nestanovuje, že by doklad měl nést číselný či jiný kód v jedinečném provedení nebo závazném formátu, a pravidlo stanovené v XSD schématu proto není zákonným rozhodnutím, které by mělo vést k sankci vůči žalobci. Vzhledem k tomu, že evidenční číslo je jednou z obligatorních náležitostí daňového dokladu, je zřejmé, že právě evidenční číslo musí jednoznačně daňový doklad identifikovat, ačkoliv jeho formát není zákonem stanoven. Strukturu XSD schématu tak nelze označit za nezákonnou či neoprávněnou; nadto žalovaný opakovaně podotýká, že předmětné podání se nestalo neúčinným z důvodu neuvedení číselného nebo jiného kódu v jedinečném provedení nebo formátu, nýbrž z důvodu uvedení duplicitních údajů na příslušných řádcích tohoto podání.
19. Žalovaný dále uvedl, že z obsahu spisového materiálu je zřejmé, že žalobce byl s důvodem neúčinnosti podání seznámen, přičemž to, že podání nebylo učiněno ve struktuře zveřejněné správcem daně, v důsledku čehož se podle § 101a odst. 4 zákona o DPH stalo neúčinným, nerozporoval a nezpochybňoval, a nečiní tak ani nyní v podané žalobě. Dále uvedl, že žalobce nevyužil svého práva nahlédnout do spisu.
20. Na základě obsahu svého vyjádření pak žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

Replika žalobce a jeho další vyjádření

21. V replice ze dne 21. 7. 2020 žalobce uvedl, že trvání žalovaného na legalitě postupu správce daně je pohrdání právním pořádkem České republiky. Dle žalobce ani komunikace vůči němu nesplňuje základní parametry obecných zásad daňového řádu, jestliže teprve při soudním řízení se žalobce dovídá skutečnosti, které měly být řešeny speciálně dle § 74 daňového řádu. Žalovaný sám ve svém vyjádření uvedl, jak podanému kontrolnímu hlášení bez problémů rozumí, identifikuje jednotlivé položky, a podání je tedy pro něj srozumitelné a přehledné. Nijak však nespecifikuje, jaké konkrétní ustanovení zákonné normy žalobce porušil. Lze předpokládat, že programátory ministerstva financí, či subdodavateli IT systémů vytvořené modely XSD schémat, nejsou tou normou, jejíž obsah by musel žalobce nastudovat, pochopit a řídit se jimi jako povinností stanovenou na úrovni zákona. Žalobce zpracoval podání v takové formě, že bylo formálně a obsahově srozumitelné a případné nedostatky měly být odstraňovány zákonem předepsaným způsobem. Uložení sankce je protizákonné a v rozporu s rozhodnutími Ústavního soudu.
22. Ve vyjádření ze dne 20. 10. 2020 žalobce ve stručnosti shrnul své dosavadní žalobní

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

námítky. Dále uvedl, že žalovaný teprve po zahájení soudního řízení sdělil skutečnosti a podstatné prvky odůvodnění, proč sankci udělil. Soudu na první pokus nepředložil spisový materiál v takovém stavu, aby tento přezkoumatelným způsobem dokládal porušení zákona ze strany žalobce. Lze se důvodně domnívat, že se spisem bylo nezákonným způsobem manipulováno. Pokud je nyní soudu předložen jiný obsah spisu, tak namítal jeho absolutní nevěrohodnost a plně odkázal na argumentaci nálezu IV. ÚS 4141/18 ze dne 16. 6. 2020. Správní orgán má pouze jeden pokus k předložení spisu v takové podobě, aby v rámci přezkumu zákonnosti rozhodnutí bylo možno osvědčit jeho postup jako oprávněný. Na základě výtky soudu je následná manipulace se spisem nepřípustná. Jednání žalovaného je tedy bez nápravy nepřezkoumatelné a mělo by vést ke zrušení i prvoinstančního rozhodnutí.

Posouzení věci krajským soudem

23. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
24. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
25. Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci řízení souhlasili.
26. Soud vycházel z následující právní úpravy.
27. Podle § 101a odst. 1 zákona o DPH: „Plátce je povinen podat elektronicky a) daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, b) kontrolní hlášení nebo jiné hlášení, s výjimkou hlášení podle § 18, c) přílohy k daňovému přiznání, dodatečnému daňovému přiznání nebo hlášení.“
28. Dle § 101a odst. 2 zákona o DPH: „Pouze elektronicky lze podat a) souhrnné hlášení nebo následné souhrnné hlášení, b) přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů; to neplatí pro identifikované osoby.“
29. Dle § 101a odst. 3 zákona o DPH: „Podání uvedená v odstavcích 1 a 2 lze učinit elektronicky pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, nebo c) dodatečně potvrzenou za podmínek uvedených v daňovém řádu.“
30. Dle § 101a odst. 4 zákona o DPH, účinného od 1. 5. 2016, platí: „Podání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné.“
31. Podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH: „Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč, pokud jej nepodání ani v náhradní lhůtě.“
32. Soud při posouzení věci vycházel z právně významných skutečností vyplývajících ze správního spisu. Dne 25. 7. 2018 podal žalobce přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2018. Ve spisu je dále založeno oznámení ze dne 26. 7. 2018 o neúčinnosti podání (kontrolního hlášení k dani z přidané hodnoty), v němž je uvedena identifikace podání, k němuž se vztahuje a zpráva o tom, že podání je dle § 101a odst. 4 zákona o DPH

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

neúčinné, neboť nebylo učiněno v předepsaném formátu resp. ve struktuře stanovené správcem daně; oznámení dále obsahuje informaci, jakým způsobem a na jakých webových stránkách může žalobce zjistit konkrétní vady a že podání je nutno podat znovu ve stanoveném formátu a struktuře. Dne 20. 8. 2018 byla zástupci žalobce doručena výzva k podání kontrolního hlášení a následného kontrolního hlášení za 2. čtvrtletí 2018, a to ve lhůtě 5 dnů, neboť kontrolní hlášení nebylo dle správního orgánu dosud podáno, a zároveň byl žalobce informován o případné možnosti podat tzv. „nulové kontrolní hlášení“ – tedy, že má žalobce oznámit, má-li za to, že mu povinnost podat kontrolní hlášení nevznikla. Součástí spisu je platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 13. 8. 2018. Dne 3. 9. 2018 zástupce žalobce správnímu orgánu sdělil, že kontrolní hlášení bylo řádně podáno a přiložil jej v příloze. Téhož dne rovněž podal následné kontrolní hlášení podle § 101c a násl. zákona o DPH za období 2. čtvrtletí roku 2018. Přípisem Finančního úřadu Sokolov ze dne 8. 11. 2018 bylo žalobci sděleno, že původně podané kontrolní hlášení bylo neúčinné a bylo mu rovněž zasláno poučení a výzva k odstranění vad následného kontrolního hlášení, neboť správci daně není zřejmé, že tímto podáním následného kontrolního hlášení za období 2. čtvrtletí roku 2018 navrhuje. Dne 21. 11. 2018 zástupce žalobce správnímu orgánu sdělil, že výzva správce daně k novému podání kontrolního hlášení je nesplnitelná, neboť mu ukládá povinnosti nad rámec zákona. Žalobce upozornil, že na původní výzvu správce daně reagoval zasláním opisu podané zprávy včetně PDF kopie kontrolního hlášení, z něhož je správci daně jasné, co a jak bylo učiněno v podaném kontrolním hlášení za 2. čtvrtletí roku 2018. Dne 1. 2. 2019 pak správce daně konstatoval neúčinnost podání označeného jako následné kontrolní hlášení ze dne 3. 9. 2018 a téhož dne vydal správce daně platební výměr č. j. 1023552/18/240750521-405107, kterým byla žalobci podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH uložena pokuta ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 ani v náhradní lhůtě.

33. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 8. 2019, č. j. 32178/19/5100-41452-712079. Toto rozhodnutí bylo následně na základě žalobcovy žaloby rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 11. 2019, č. j. 30 Af 22/2019-50, zrušeno, a to z důvodu, že skutkový stav, ze kterého správce daně I. stupně a posléze i žalovaný vycházel při rozhodnutí o uložení pokuty, neměl v předloženém správním spise oporu. Z žádného dokumentu založeného ve správním spise totiž nebylo možné dovodit, že v žalobcově podání, jehož součástí bylo kontrolní hlášení za 2. čtvrtletí roku 2018, skutečně „*v oddílu B. 2, řádek 4, bylo uvedeno duplicitní Ev. číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň a Použitý poměr*“. Zároveň krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, přičemž jej zavázal provést úvahu, zda bude schopen, popřípadě po procesně řádném doplnění obsahu správního spisu, prokázat žalobci uvedené pochybení.
34. Žalovaný následně ve věci opětovně rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 13. 3. 2020, č. j. 11134/20/5100-41452-712079, kterým byl částečně, co do formulace části výroku změněn platební výměr ze dne 1. 2. 2019 tak, že část výroku znějící: „*Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 101h odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě za období 2. čtvrtletí 2018 ve výši 50 000,00 Kč slovy PADESÁTTISÍC Kč.*“ se nahrazuje textem: „*Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 101h odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), o uložení pokuty výše uvedenému daňovému subjektu podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona za*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě, kdy náhradní lhůta pro podání kontrolního hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 uplynula dne 27. 8. 2018, a kontrolní hlášení za předmětné období nebylo podáno ve výši 50 000 Kč, slovy PADESÁTTISÍC Kč.“ V ostatním byl platební výměr potvrzen.

35. Na podkladě uvedené rekapitulace je především nutno poznamenat, že vada vytknutá žalovanému Krajským soudem v Plzni v původním řízení o žalobě, byla odstraněna, neboť žalovaný do správního spisu doplnil listiny (konkrétně přílohu kontrolního hlášení – oddíl B), ze kterých je patrné, že žalobce v kontrolním hlášení v oddílu B.2, řádku 4 a 6 vskutku uvedl duplicitně evidenční číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň a použitý poměr. Do správního spisu bylo rovněž založeno CD obsahující žalobcovo podání v elektronické podobě, z něhož je vytykána vada rovněž patrna. S doplněným obsahem správního spisu byl žalobce seznámen prostřednictvím seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 19. 2. 2020. Lze tedy konstatovat, že žalovaný doplnil obsah spisu zákonem předvídaným způsobem, když podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu: *„V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“* Podle druhého odstavce téhož ustanovení pak: *„Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“* Učinil tak na podkladě závazného právního názoru vysloveného Krajským soudem v Plzni v předchozím rozsudku ze dne 28. 11. 2019, č. j. 30 Af 22/2019-50. V tomto postupu žalovaného tedy nelze spatřovat jakoukoli nezákonnou manipulaci se spisem, jak uvedl žalobce ve svém vyjádření k věci ze dne 20. 10. 2020. Jako nepřipadný je v tomto směru nutno vyhodnotit žalobcův odkaz na závěry obsažené v nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, neboť ty vycházejí ze zcela jiné skutkové situace, v níž byl obsah správního spisu mimoprávními prostředky měněn, a to mj. tak, že z něj byly vyjímány některé dokumenty, k čemuž v projednávané věci nedošlo.
36. Po věcné stránce tkví podstata projednávaného případu v tom, že žalobce dle správního orgánu I. stupně a žalovaného nepodal kontrolní hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 obsažené v podání ze dne 25. 7. 2018 ve struktuře zveřejněné správcem daně ve smyslu § 101a odst. 3 zákona o DPH, takže se toto podání stalo dle § 101a odst. 4 zákona o DPH *ex lege* neúčinným. Žalobce byl o této skutečnosti správcem daně vyrozuměn prostřednictvím obecného sdělení obsahujícího informaci o neúčinnosti jeho podání a nutnosti podat je znovu. Protože kontrolní hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 nepodal ani v náhradní lhůtě posléze stanovené ve výzvě správce daně ve smyslu § 101g odst. 1 zákona o DPH ze dne 10. 8. 2018, jež byla jeho zástupci doručena dne 20. 8. 2018, vznikla žalobci povinnost podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH zaplatit pokutu ve výši 50 000 Kč, o které rozhodl správce daně I. stupně.
37. Vada žalobcova podání obsahujícího kontrolní hlášení měla dle napadeného rozhodnutí konkrétně spočívat v tom, že *„v oddílu B. 2, řádek 4, bylo uvedeno duplicitní Ev. číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň a Použitý poměr“*, obsah podání byl tedy

v rozporu se strukturou příslušného XSD schématu definovaného a zveřejněného na internetových stránkách správce daně v pokynu GFŘ-D-24 účinného od 1. 1. 2016.

38. Jak vyplývá z výše uvedeného, žalobce ve své žalobě především namítl, že podání ze dne 25. 7. 2018 obsahující kontrolní hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 odevzdal ve správném tvaru a že způsob stanovení formátu a struktury správcem daně není realizován zákonným a ústavně správným způsobem. Uvedené námítky soud shledal nedůvodnými.
39. Podle § 1 odst. 3 daňového řádu „je základem pro správné zjištění a stanovení daně daňové přiznání, **hlášení** nebo vyúčtování (dále jen „**řádné daňové tvrzení**“) a dodatečné daňové přiznání, **následné hlášení** nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „**dodatečné daňové tvrzení**“) podané daňovým subjektem (zvýraznění provedeno soudem).
40. Dle § 72 odst. 1 daňového řádu: „*Příhlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, **řádné daňové tvrzení** nebo **dodatečné daňové tvrzení** lze 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.*“
41. Podle § 72 odst. 3 daňového řádu: „*Podání podle odstavce 1 lze učinit i datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3.*“
42. Následně z již citovaného zákona o DPH z § 101a odst. 1 písm. b) ve spojení s § 101a odst. 3 a 4 vyplývá, že plátce daně je povinen podat elektronicky kontrolní hlášení, a pokud tak neučiní ve formě a struktuře stanovené a zveřejněné správcem daně, je toto podání *ex lege* neúčinné. Z uvedeného § 72 odst. 3 daňového řádu je zřejmé, že toto ustanovení obsahuje tzv. zákonné zmocnění správce daně, na základě kterého má správce daně upravit podrobnosti týkající se struktury a formátu podání činěných elektronickou cestou. Tato povinnost byla dle názoru soudu splněna zveřejněním na sebe navazujících pokynů Ministerstva financí D-331 ze dne 29. 10. 2009, D-349 ze dne 28. 12. 2010 (účinného od 1. 1. 2011) a pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-24 č. j. 156035/15/7100-40123-050030 (účinného od 1. 1. 2016), který se vztahuje na žalobcův případ. V uvedených pokynech byl stanoven formát a struktura datové zprávy, jejímž prostřednictvím je činěno podání dle § 72 odst. 1 daňového řádu.
43. V pokynu GFŘ-D-24 je tak uvedeno, že podání specifikovaná v § 72 odst. 1 daňového řádu, tj. přihláška k registraci, oznámení o změně registračních údajů (včetně žádosti o zrušení registrace), řádné daňové tvrzení, dodatečné daňové tvrzení a další podání, u nichž právní předpis stanoví povinnost datovou zprávu učinit ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, pokud jsou vůči orgánům Finanční správy ČR činěna datovou zprávou, musí být učiněna ve formátu XML a ve struktuře odpovídající příslušnému XSD schématu definovanému a zveřejněnému na adrese: http://adisepo.mfcr.cz/adisc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces. Ve větě B2 vztahující se k podání kontrolního hlášení se pak zcela jednoznačně k položce evidenční číslo daňového dokladu, že „*Pokud není poskytovatelem plnění skupina, nesmí být uvedeno duplicitní číslo daňového dokladu od jednoho poskytovatele plnění v řádcích se stejným datem povinnosti přiznat daň „DPPD“ nebo v řádcích se shodně vyplněným polem „Použit poměr“.*“ K vytvoření souboru v předepsaném formátu a struktuře lze navíc využít aplikace Daňového portálu – elektronické služby Finanční správy ČR (tzv. EPO) na adrese: www.daneelektronicky.cz. Dle citovaného pokynu aplikace umožňuje také vytvořit a odeslat soubor v předepsaném formátu a struktuře správci daně přímo prostřednictvím

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

této aplikace, případně jej vytvořit a uložit pro následné odeslání správci daně datovou schránkou. Součástí aplikace je i aplikační rozhraní, které může být používáno výrobcí aplikačního vybavení (např. účetní či daňový software) k přímému zpracování a odeslání písemnosti z aplikace. Popis je zveřejněn na adrese:

http://adisepo.mfcr.cz/adisc/adis/idpr_pub/epo2_info/PodatelnaEPO.pdf

44. Ve vztahu k otázce zákonnosti, resp. ústavnosti takto vydaného a zveřejněného prováděcího možno vyjít z právní úvahy obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu v jeho rozsudku ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38, ve kterém kasací soud uvedl: „34. (...) dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu (...) nezpochybnila, ale ani výslovně neaprobovala postup orgánů výkonné moci spočívající v tom, že formát a strukturu datových zpráv stanoví oznámením příslušných údajů zejména na svých webových stránkách, a nikoli vydáním podzákonného obecně závazného normativního aktu (nařízení vlády, vyhlášky ministerstva či jiného orgánu). Vydání takového aktu je ovšem obecně vzato (vedle opatření obecné povahy, jež mají podle převažujícího mínění doktríny specifickou povahu) jediný způsob, jakým může výkonná moc k provedení zákona a v jeho mezích stanovovat abstraktní pravidla chování neurčitěmu okruhu osob (viz čl. 78 a 79 odst. 3 Ústavy). Recentní legislativní praxe, konkrétně v oblasti sportu a vysokého školství, bere požadavek ústavně předepsané formy takového jednání výkonné moci - zcela správně - vážně. V zákonech výslovně uvádí, že formát a strukturu datové zprávy stanoví příslušný orgán vyhláškou [viz § 3a odst. 9 zákona č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění zákona č. 230/2016 Sb.; viz též § 87 odst. 1 písm. g) body 2. a 4., § 87b odst. 4 a § 90b odst. 3 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění zákona č. 137/2016 Sb.]

35. Trvání na tom, že při provádění zákona smí být, stanovují-li se pravidla chování vůči neurčitěmu okruhu osob, použity pouze Ústavou taxativně definované typy podzákonných legislativních nástrojů, má přitom podobné důvody jako důvody pro vyhradu zákona (čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a 3 a čl. 4 odst. 3 Listiny a další zvláštní ustanovení zejména Listiny týkající se omezení základních práv a svobod) při stanovení povinností (srov. k tomu v nejnovější judikatuře Ústavního soudu zejména body 105 a násl. v jeho nálezu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, č. 8/2018 Sb.). Akty vydávané podle čl. 78 a čl. 79 odst. 3 Ústavy jsou jednak publikovány v úředních sbírkách, které poskytují patřičnou míru jistoty o tom, co je platným právem. Jednak i ony jsou vydávány jistou formou legislativního procesu, byť podstatně jednodušší než zákony. Tím je zajištěn patřičný stupeň jejich ústavní a demokratické legitimacy jakož i obsahové správnosti a proporcionality vůči adresátům (při plnění informačních povinností vůči státu zejména přiměřenosti nároků kladených na jednotlivce ohledně časových, finančních, odborných, typicky softwarových, a jiných nákladů na plnění těchto povinností).“

45. Je přitom nutno konstatovat, že Ústava žádné taxativně definované typy podzákonných legislativních nástrojů neobsahuje. Podle čl. 79 odst. 3 Ústavy ministerstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy mohou na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny. Vydávání jiných předpisů než vyhlášek ministerstvy Ústava tedy nezakazuje. Podstatné však je, aby ministerstvo či jiné správní orgány byly k vydání takového předpisu zmocněny výslovně zákonem a aby vydaný podzákonný právní předpis byl v zákonem stanovených mezích. Tyto podmínky byly v projednávané věci bezpochyby splněny. Pokyn Generálního finančního ředitelství, který se vztahuje na žalobcův případ, byl vydán na základě zákonného zmocnění uvedeného v § 72 odst. 3 daňového řádu, respektive speciálně na podkladě § 101a odst. 3 zákona o DPH.

46. Žalobce se pak mylí, pokud se dovolává toho, že příslušný pokyn nebyl vydán správním orgánem I. stupně coby správcem daně, kterým podle jeho názoru Generální finanční ředitelství není. Podle § 10 odst. 1 daňového řádu je správcem daně správní orgán nebo jiný státní orgán (orgán veřejné moci) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Na základě tohoto ustanovení je tedy možno dovodit dvě podmínky toho, aby určitý orgán mohl být označen za správce daně, které musejí být v konkrétním případě splněny kumulativně. Podle první z nich se musí jednat o orgán veřejné moci, tedy správní orgán nebo jiný státní orgán; dle § 10 odst. 2 daňového řádu současně platí: „*Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.*“ Dle druhé podmínky pak tomuto orgánu veřejné moci musí být svěřena působnost v oblasti správy daní, a to zákonem nebo na základě zákona.
47. Generální finanční ředitelství je podle § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky orgánem Finanční správy České republiky, a to vedle Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů. Dle téhož ustanovení jsou tyto orgány Finanční správy České republiky správními úřady a organizačními složkami státu. Věcná působnost Generálního finančního ředitelství je vymezena v § 4 zákona o Finanční správě České republiky, a to takovým způsobem, který nepřipouští žádné pochybnosti o tom, že je nadáno působností v oblasti správy daní, když mj. vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky], vede řízení o správních deliktech [§ 4 odst. 1 písm. b) zákona o Finanční správě České republiky] atd. Z uvedeného je zřejmé, že i Generální finanční ředitelství je nutné považovat za správce daně, neboť splňuje obě shora uvedené podmínky zakotvené v § 10 odst. 1 daňového řádu. Není tedy namístě ztotožňovat pojem správce daně s prvostupňovým správním orgánem, z čehož zřejmě žalobce vychází, neboť pojem správce daně označuje množinu konkrétních správních orgánů, mezi něž je nepochybně třeba správní orgán I. stupně (tedy v dané věci Finanční úřad pro Karlovarský kraj) rovněž řadit, ale která se pouze jím samotným nevyčerpává. Lze tedy uzavřít, že Generální finanční ředitelství je v návaznosti na zmocňovací ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu, respektive § 101a odst. 3 zákona o DPH oprávněno vydávat předpisy k provedení zákona a v jeho mezích. Pro tuto roli je ostatně s ohledem na své postavení a vymezení jeho věcné působnosti, do níž spadá i příprava návrhů právních předpisů [§ 4 odst. 2 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky] a zabezpečování analytických a koncepčních úkolů [§ 4 odst. 2 písm. b) zákona o Finanční správě České republiky] Generální finanční ředitelství v nejvhodnějším postavení, neboť si nelze představit, že by jednotlivé finanční úřady na místo tohoto vrcholného orgánu samy přijímaly a vydávaly vlastní samostatné pokyny, kterými by na základě § 101a odst. 3 zákona o DPH stanovovaly svébytné podmínky formátu a struktury elektronických podání platné toliko pro oblast vymezenou jejich územní působností (§ 8 odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky). Takovým způsobem by vznikla zcela neudržitelná chaotická situace, kterou nelze (nejen v prostředí správy daní) připustit.
48. Nad rámec uvedeného pak soud konstatuje, že nemá ani za to, že by pokyn GFR-D-24 vybočil z mezí zákona a byl by tak nezákonný či dokonce protiústavní. Nezákonnost pokynu zdejší soud neshledal ani ve vztahu ke způsobu jeho zveřejnění (nedostatků v tomto směru však žalobce ani nenamítal), když tento je pro širokou veřejnost zveřejněn na webových stránkách Finanční správy České republiky (www.financnisprava.cz) a

ostatně je nepochybně známý i žalobcovu zástupci, coby kvalifikovanému odborníkovi, daňovému poradci.

49. Ohledně další argumentace týkající se této otázky lze plně odkázat na závěry obsažené v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2018, č. j. 5 A 20/2016-78, který se týkal pokynu ministerstva financí č. D-349 (který byl následně nahrazen aktuálně účinným pokynem GFR-D-24), avšak příslušná argumentace, s níž se Krajský soud v Plzni ztotožňuje, dopadá plně i na projednávanou věc. „Zde městský soud považuje za podstatné zdůraznit, že daňové subjekty vůbec nemusí vyhledávat a rozumět v pokynu odkazovaným XSD schémátům. Zcela jim postačuje znát vše, co je obsaženo již v textu pokynu č. D-349, tedy že jde o formát XML a že tento soubor mohou vytvořit pomocí aplikace EPO. V aplikaci EPO lze poté příslušný formulář vyplnit obdobným způsobem jako formuláře ve formátu PDF či vytisknuté formuláře a aplikace poté sama soubor vytvoří a uloží ve formátu XML. Ten lze poté následně zaslat správci daně. Městský soud také považuje záměr zákonodárce a poté i ministerstva financí na tom, aby daňová přiznání byla podávána v takovém formátu, který jednoduše umožňuje strojové zpracování, za zcela legitimní. Je i v souladu se základními zásadami správy daní, a to zejména principem hospodárnosti a postupu bez zbytečných průtahů. (...) Jak uvedl již výše, důsledkem stanovení povinnosti podat přiznání ve formátu XML pouze je, že daňový subjekt musí daňové přiznání vyplnit v programu, který data poté uloží ve formátu XML. Finanční správa za tím účelem daňovým subjektům poskytuje zdarma aplikaci EPO. Práce v této aplikaci není v ničem náročnější než vyplnění klasického tištěného formuláře nebo formuláře ve formátu PDF.

(...) Nicméně městský soud v nyní posuzovaném případě především zohlednil, že předmětným pokynem ministerstva financí není nijak zásadně zasahováno do práv daňových subjektů. O zásahu lze vlastně mluvit, pouze pokud budeme stanovení jakékoliv povinnosti považovat za zásah do obecného práva činit vše, co právní předpis nezakazuje. Nicméně i v tomto ohledu je sporné, zda lze u předmětného pokynu mluvit o zásahu do práva. Pokynem je totiž pouze stanovena závazná forma komunikace mezi správcem daně a daňovými subjekty, respektive určeno jaká forma komunikace ze strany daňového subjektu je schopna vyvolat požadovaný důsledek (podání daňového přiznání). Lze to dle soudu připodobnit stanovení podoby formulářů, které také nejsou stanovovány vyhláškou (viz např. § 72 odst. 1 daňového řádu) či i stanovení úředních hodin, neboť i u nich jde o regulaci komunikace mezi úřadem a jednotlivcem. Ani úřední hodiny nejsou stanoveny vyhláškou, ale dokonce pouze sdělením správce daně na své úřední desce [viz § 56 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Soud se ani nedomnívá, že by tímto pokynem bylo zasahováno do základních práv daňových subjektů chráněných ústavním pořádkem.

Městský soud proto z výše uvedených důvodů nedospěl k závěru, že by stanovení formátu a struktury daňového podání pokynem ministerstva financí č. D-349 bylo v rozporu s Ústavou, či obecněji ústavním pořádkem.“

50. V návaznosti na uvedenou argumentaci soud konstatuje, že žalobcova námitka ohledně nezákonnosti a protiústavnosti pokynu GFR-D-24 je nedůvodná.
51. Jako nedůvodnou soud shledal rovněž námitku, ve které žalobce tvrdil, že podání ze dne 25. 7. 2018 obsahující kontrolní hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 odevzdal ve správném tvaru. Krajský soud nesouhlasí s názorem žalobce, že jeho podání bylo učiněné ve správném tvaru. Jak vyplývá z výše uvedené argumentace, formát a struktura datové zprávy v žalobcově případě obsahující kontrolní hlášení jsou stanoveny shora citovaným

pokynem GFŘ-D-24, který dále v konkrétních požadavcích odkazuje na informace zveřejněné na webových stránkách http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces.

Z takto zveřejněných požadavků (jejichž tištěná varianta je založená rovněž ve správním spisu) konkrétně v části *nadepsané DPHKH1 – Položky vět; Věta B2; B2. Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně podle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně a všechny opravy odpočtu související s nedobytnými pohledávkami bez ohledu na limit*, vyplývá, že ve formuláři příslušném pro podání kontrolního hlášení se v části B.2 uvádí evidenční číslo příslušného daňového dokladu uvedené na dokladu poskytovatelem plnění s tím, že pokud není poskytovatelem plnění skupina (což v případě žalobce není), nesmí být uvedeno duplicitní číslo daňového dokladu od jednoho poskytovatele plnění v řádcích se stejným datem povinnosti přiznat daň „DPPD“ nebo v řádcích se shodně vyplněným polem „Použit poměr“. Z kontrolního hlášení založeného ve správním spisu však vyplývá, že uvedená podmínka splněna nebyla. Žalobce totiž ve formuláři ke kontrolnímu hlášení v oddílu B části B.2 v řádku 4 uvedl: *ev. číslo daňového dokladu: 140500530126, DPPD (datum povinnosti přiznat daň): 28. 3. 2018, a Použit poměr: N*; a dále duplicitně na řádku 6 uvedl *ev. číslo daňového dokladu: 140500530126, DPPD (datum povinnosti přiznat daň): 28. 3. 2018, a Použit poměr: N*. Nebyla tedy zachována struktura stanovená a vyžadovaná pokynem GFŘ-D-24, čímž byla naplněna hypotéza § 101a odst. 4 zákona o DPH a žalobcovo podání ze dne 25. 7. 2018 se stalo *ex lege* neúčinným. Na neúčinné podání se pak hledí, jako by ho žalobce vůbec nepodal.

52. Správní orgán v takovém případě neměl povinnost žalobce vyzývat k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu, jak se nesprávně žalobce domnívá. Správní orgán totiž žalobci nevytýkal, že by podání nebylo učiněno elektronicky či že je neurčité, případně snad neprojednatelné, nýbrž že nebylo učiněno ve stanoveném formátu a struktuře. Ustanovení § 74 daňového řádu stanoví postup při odstraňování vad podání se totiž aplikuje na případy, kdy není z podání možno seznat, co jím měl podatel v úmyslu vyjádřit (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-13 či ze dne 24. 10. 2019, č. j. 4 Afs 118/2019-60). V posuzovaném případě žalobce učinil podání, ze kterého bylo správnímu orgánu I. stupně zřejmé, že žalobce podává kontrolní hlášení (které podal zákonem stanoveným způsobem elektronickou cestou), avšak dospěl k závěru, že toto podání nebylo učiněno ve formátu a struktuře stanovené správcem daně. Pro tento případ zákon o DPH stanoví ve speciální úpravě obsažené v § 101a odst. 4 jediný následek, totiž že takové podání je neúčinné. Je-li určité podání neúčinné, hledí se na něj, jakoby nebylo vůbec učiněno (nevyvolává tedy žádné právní následky), a proto není prostor pro odstranění jeho vad ve smyslu § 74 daňového řádu. V takovém případě bylo na žalobci, aby své podání (kontrolní hlášení) podal opětovně, se všemi náležitostmi, ve správním formátu a struktuře. O této povinnosti byl žalobce ostatně správním orgánem I. stupně poučen v oznámení, které bylo zástupci žalobce doručeno do datové schránky dne 2. 8. 2018. V oznámení správní orgán rovněž uvedl, že na žalobcovo podání ze dne 25. 7. 2018 je nutno s odkazem na § 101a odst. 4 zákona o DPH hledět z uvedeného důvodu jako na *ex lege* neúčinné. Dále bylo žalobci sděleno, že konkrétní nedostatky podání lze zjistit pomocí kontrolních mechanismů na webových stránkách finanční správy (www.daneelektronicky.cz). Tímto postupem správní orgán dostal svým povinností vyplývajícím z právních předpisů (např. povinnost vycházet osobám zúčastněným na správě daní vstříc dle § 6 odst. 4 daňového řádu) naopak žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

ani přes toto oznámení správního orgánu nedostatky svého podání nezjistil, a trval na názoru, že jeho podání bylo učiněno správně, v souladu se zákonem a dostatečně. S tímto jeho názorem ovšem, jak již vyplynulo z předchozí argumentace, nelze souhlasit. „Vada“ podání – kontrolního hlášení pak nemohla být odstraněna ani žalobcovým podáním učiněným v reakci na výzvu správního orgánu ze dne 10. 8. 2018 k podání kontrolního hlášení učiněnou dle § 101g odst. 1 zákona o DPH, neboť žalobce tímto svým podáním ze dne 3. 9. 2018 správnímu orgánu pouze sdělil, že kontrolní hlášení za 2. čtvrtletí 2018 již bylo podáno dne 25. 7. 2018, které rovněž zaslal v příloze ve formátu PDF, navíc aniž by původní „vadu“ spočívající v duplicitě údajů daňových dokladů na řádku 4 a 6 oddílu B.2 formuláře odstranil, tedy opět nikoli ve formátu a struktuře správcem daně stanovené.

53. Jako irelevantní je pak rovněž nutno označit námitku, že daňová povinnost byla správním orgánem za příslušné období doměřena v souladu s údaji uvedenými v přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2018, které byly identické s údaji uvedenými v předmětném podání ze dne 25. 7. 2018, neboť následné vyměření daňové povinnosti správcem daně není v řízení o uložení pokuty pro porušení povinnosti podat kontrolní hlášení k dani rozhodné. Ve vztahu k uvedenému je opět nutno poukázat na to, že žalobci je vytýkáno porušení povinnosti zaslat své podání (kontrolní hlášení) elektronicky (datovou zprávou) ve formátu a struktuře, který správce daně závazně stanovil. Poukázat je v tomto směru možno i na to, že kontrolní hlášení má v systému správy daně z přidané hodnoty jinou roli než přiznání k této dani, a sice roli kontrolní v rámci předcházení podvodů týkajících se daně z přidané hodnoty. Již proto nelze jen z toho, že žalobci byla daň z přidané hodnoty řádně stanovena, dovozovat ve vztahu ke kontrolnímu hlášení, že jeho vady tím byly zhojeny.
54. Jako nedůvodnou shledal soud rovněž námitku žalobce, že výzvy k odstranění vad jsou neurčité, měly být preciznější, nebylo z nich jasné, jakými vadami jeho podání trpí a z jakých důvodů. Soud k tomu uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že výzva k odstranění vad ve smyslu § 74 daňového řádu byla žalobci zaslána pouze jedna, a to ze dne 8. 11. 2018, a to ve vztahu k jím podanému následnému kontrolnímu hlášení za 2. čtvrtletí roku 2018. Oznámení o neúčinnosti podání ze dne 25. 7. 2018 není výzvou k odstranění vad, jak již vyplynulo z výše uvedené argumentace, stejně jako není výzvou k odstranění vad ve smyslu § 74 daňového řádu výzva k podání kontrolního hlášení ze dne 10. 8. 2018, která je naopak výrazem speciálního postupu správce daně při nepodání kontrolního hlášení, který vychází z § 101g zákona o DPH (mj. právě proto, že podání, které nebylo učiněno v předepsaném formátu a struktuře, se považuje za *neúčinné* a nikoli za *vadné*, a proto nedochází k odstraňování jeho vad, ale právě k výzvě k [ve své podstatě novému] podání kontrolního hlášení). Z výzvy k odstranění vad ze dne 8. 11. 2018, jež se však vztahuje toliko k podání následného kontrolního hlášení, jak je z ní jednoznačně patrné, je pak dostatečně zřejmé, jaké věci se týká, co je žalobci vytýká, a jaké vady měly být odstraněny. Výzva obsahovala rovněž poučení o následcích spojených s nesplněním uložených povinností. Výzva k odstranění vad byla podána z tohoto důvodu, že správnímu orgánu nebylo zřejmé, co žalobce podáním následného kontrolního hlášení ze dne 3. 9. 2018 navrhoval a čeho se týkalo, konkrétně zda se jednalo o podání řádného kontrolního hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 (ke kterému byl žalobce vyzván výzvou ze dne 10. 8. 2018), či o následné kontrolní hlášení za stejné období. Rovněž bylo v předmětné výzvě k odstranění vad srozumitelně vysvětleno, jakým způsobem má žalobce vytýkané vady odstranit, a k tomu mu byla poskytnuta lhůta v délce 8 dnů ode dne doručení výzvy. Vzhledem k tomu, že žalobce i přes srozumitelnost výzvy a správného postupu správního

orgánu, vytýkanou nejasnost neodstranil a neuvedl, čeho se svým podáním ze dne 3. 9. 2018 domáhal a k čemu se vztahovalo, postupoval správní orgán správně, pokud v návaznosti na § 74 odst. 3 daňového řádu vyrozuměl písemností ze dne 1. 2. 2019 žalobce o neúčinnosti jeho podání ze dne 3. 9. 2018. Soud však ještě jednou zdůrazňuje, že tento postup se netýkal původně podaného kontrolního hlášení, které bylo neúčinné *ex lege*, a to v důsledku toho, že nebylo učiněno ve formátu a struktuře stanovené správcem daně. I o této skutečnosti byl však žalobce, jak už bylo opakovaně konstatováno, řádně vyrozuměn.

55. Pro úplnost soud dále podotýká, že nelze souhlasit s žalobcovou námitkou, že „*z oznámení o neúčinnosti podání není zřejmé, čeho se vlastně týká, co je vytýkáno nebo jaké je to rozhodnutí.*“ Ze správního spisu vyplývá, že předmětné oznámení ze dne 26. 7. 2018 zasílal správní orgán zástupci žalobce prostřednictvím datové zprávy, v jejímž předmětu uvedl: „*Oznámení o neúčinnosti podání (KH DPH) ze dne 25. 7. 2018 k DZ 594496823 za DIČ 8406152260*“, ze kterého je dostatečně zřejmé, čeho se doručovaná písemnost týká a ze samotného oznámení je pak zřejmé, co je žalobci vytýkáno a jaké jsou jeho povinnosti.
56. Ve vztahu k žalobcovu odkazu na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2018, č. j. 22 Af 103/2017-46, zdejší soud v obecné rovině předesílá, že krajské soudy v České republice rozhodující ve správním soudnictví nejsou vázány judikaturou jiných krajských soudů. Krajský soud v Plzni považuje názory Krajského soudu v Ostravě v dané věci za nepřiléhavé pro projednávanou věc už proto, že byly učiněny ve vztahu k jiné (předchozí) právní úpravě, která neobsahovala ustanovení § 101a odst. 4 zákona o DPH stanovící následek neúčinnosti podání obsahujícího kontrolního hlášení učiněného nikoli ve formátu a struktuře stanovené správcem daně. Současné znění tohoto ustanovení v poměrech projednávané věci plně podporuje závěry, ke kterým dospěl Krajský soud v Plzni. Ten proto trvá na svém závěru vyjádřeném shora, že pokyn GFŘ-D-24 upravující formát a strukturu podání odesílané prostřednictvím datové zprávy, byl vydán na základě zákonného zmocnění, v jeho mezích a byl náležitým způsobem pro adresáty veřejné správy zveřejněn, a požadavky v něm stanovené jsou tedy v souladu s právním řádem České republiky. Soud dále podotýká, že mu není známa žádná judikatura Nejvyššího správního soudu, která by závěr zdejšího soudu vyvracela.
57. Není možné souhlasit ani s žalobcovou argumentací, že zákon o dani z přidané hodnoty ani jiný závazný předpis nestanovuje, že by doklady měly nést číselný nebo jiný kód v jedinečném provedení nebo závazném formátu a že nesmí být duplicitní. Podle § 29 odst. 2 písm. e) zákona o DPH je jednou z obligatorních náležitostí daňového dokladu právě jeho evidenční číslo. Přestože formát evidenčního čísla není nikterak zákonem či jiným právním předpisem blíže stanoven, lze usuzovat, že důvodem pro požadavek na uvedení evidenčního čísla na daňovém dokladu je jeho snadná identifikovatelnost a jednoznačná odlišitelnost od daňových dokladů jiných, a to tak, aby byl naplněn § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, na který žalovaný správně odkázal ve svém vyjádření. Dle odstavce právního citovaného ustanovení jsou účetní jednotky povinny vést účetní správné, úplné, průkazné, srozumitelné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Uvedená pravidla pro vedení účetnictví zajišťují mimo jiné možnost řádného provedení případné daňové kontroly, přičemž uvádění více stejných evidenčních čísel na více daňových dokladech by mohlo způsobit nesrozumitelnost či zhoršovat průkaznost účetnictví, a proto je názor žalobce nutno odmítnout jako nesprávný.
58. Na podkladě uvedených závěrů je možno konstatovat, že žádná ze žalobních námitek nebyla shledána důvodnou, a proto soud žalobu postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako

nedůvodnou zamítl.

Náklady řízení

59. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož by měl právo na plnou náhradu nákladů řízení procesně plně úspěšný žalovaný. Jelikož mu však nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, rozhodl soud tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 21. října 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D., v.r.
předseda senátu