



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně: **SOMNUS a.s.**
sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017 č. j. 29823/17/5300-22442-702972,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2017 č. j. 29823/17/5300-22442-702972 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 8. 9. 2017 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví a ve výroku tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ve formě platebního výměru ze dne 15. 11. 2016, č. j. 3241957/16/3216-50521-802597, kterým správce daně vyměřil žalobkyni z moci úřední daň z přidané hodnoty (dále jen „daň“ nebo „DPH“) za 1. čtvrtletí roku 2014 ve výši 27 803 Kč. Důvodem pro vyměření daně z moci úřední byla skutečnost, že žalobkyně podala daňové přiznání k DPH za toto zdaňovací období v listinné podobě a nikoliv v předepsané elektronické formě podle § 101a odst. 1 písm. a) zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“). Protože žalobkyně správcem daně vytknutou vadu podání neodstranila ani v dodatečné lhůtě na výzvu správce daně vydanou podle § 74 odst. 1 zákona číslo 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), považoval správce daně její daňové přiznání za neúčinné a postupem podle § 145 odst. 1 daňového řádu ji vyzval k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, které žalobkyně nepodala. Proto správce daně vyměřil žalobkyni DPH za 1. čtvrtletí 2014 z moci úřední, a to ve stejné výši, v jaké ji žalobkyně v daňovém přiznání sama tvrdila. Žalovaný postup správce daně aproboval. Žalobkyně se domáhá zrušení obou rozhodnutí daňových orgánů.
2. Žalobkyně v žalobě předestřela k posouzení právní otázky, která tvoří základ její žalobní argumentace, a to zda podání daňového přiznání v listinné formě oproti zákonem předepsané formě elektronické má za následek neúčinnost podaného daňového přiznání. Žalobkyně tvrdila, že daňové přiznání za sporné 1. čtvrtletí roku 2014 podala řádně a včas, pouze jej nepodala v předepsané elektronické formě. Bylo však čitelné a plně způsobilé k projednání, což podle žalobkyně prokazuje fakt, že jí správce daně nakonec daň vyměřil ve stejné výši, v jaké ji v daňovém přiznání sama tvrdila. Postup správce daně proto považuje nejen za nezákonný, ale také za zcela zbytečný s možnými budoucími negativními následky na její postavení, protože může vést k označení žalobkyně jako nespolehlivého plátce. V žalobě dále obsáhle popsala důvody, pro které nepodala daňové přiznání elektronicky a polemizovala s povinností postupovat podle § 72 odst. 3 daňového řádu. V závěru žalobkyně zmínila možné uplynutí lhůty pro stanovení daně a v této souvislosti vyslovila subjektivní názor, že pouze zákonné rozhodnutí může být úkonem, který je ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu způsobilý prodloužit prekluzivní lhůtu a namítla, že postup správce daně neodpovídal možnostem, které mu v případě nepodání daňového přiznání poskytuje § 145 odst. 1 a 2 daňového řádu, tj. vyměřit daň podle pomůcek, nebo předpokládat daň ve výši 0 Kč.
3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž setrval na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí. Ve svém vyjádření poukázal na to, že sama žalobkyně ani nezpochybňuje zákonnou povinnost podat daňové přiznání elektronicky, přesto jej podala v listinné podobě. Z ustanovení § 101a zákona o DPH a § 72 odst. 3 daňového řádu vyplývá

povinnost žalobkyně jak k podání přiznání k DPH elektronicky, tak ve stanoveném formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Protože tak žalobkyně neučinila, je na její podání nahlíženo jako na neúčinné. Přestože se může tato sankce zdát přísná, tak zpravidla k ní nedochází, protože za běžných okolností a ochotě daňového subjektu dojde k nápravě na základě výzvy správce daně. Tímto způsobem hodlal správce daně postupovat také vůči žalobkyni a konečný výsledek je pak důsledkem neochoty žalobkyně konstruktivně spolupracovat se správcem daně. Závěry Krajského soudu v Ostravě uvedené v rozsudku sp. zn. 22 A 21/2013, na které žalobkyně opakovaně odkazuje, nejsou podle žalovaného na projednávanou věc přílehlavé, protože správní soud posuzoval věc podle zákonné úpravy před novelou zákona o DPH provedenou zákonem číslo 502/2012 Sb. Ve vztahu k namítanému zániku práva pro vyměření daně odkázal na úkony správce daně, které sama žalobkyně ve své žalobě zmiňuje a kterými došlo k prodloužení prekluzivní lhůty. Závěrem žalovaný dodal, že nesdílí názor žalobkyně, podle kterého jsou při postupu podle § 145 odst. 1 daňového řádu vyloučeny jiné možnosti než v tomto ustanovení uvedené. Stanovení daně podle dokazování by podle žalovaného mělo mít i v těchto případech přednost před stanovením daně podle pomůcek.

4. V podání ze dne 9. 1. 2018 žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015 – 38, který podle ní podporuje její žalobní argumentaci.
5. Podáním podepsaným dne 16. 2. 2018 žalovaný doplnil své vyjádření v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015 – 38 a zdůraznil odlišnosti právě projednávané věci s tou, která byla posuzována Nejvyšším správním soudem v uvedeném rozsudku. Poukázal především na to, že žalobkyně neměla volbu mezi písemným a elektronickým podáním, ale byla povinna podle § 101a zákona o DPH podat daňové přiznání elektronicky a podle § 72 odst. 3 daňového řádu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Žalovaný však především považuje za nesprávný právní názor vyslovený v bodě 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu, že neúčinnost nezákonného podání je vázána výlučně na výslovné zákonné ustanovení. Zdůraznil smysl a účel právní úpravy určující závazný způsob podávání daňového přiznání s tím, že postup podle § 74 daňového řádu při nedodržení pravidel tomuto účelu odpovídá.
6. Ze spisu správce daně krajský soud zjistil, že dne 23. 4. 2014 podala žalobkyně prostřednictvím zástupkyně Punktum spol. s r. o. u správce daně (na podatelně územního pracoviště v Opavě) daňové přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2014 v listinné podobě, ve kterém tvrdila daňovou povinnost ve výši 27 803 Kč (zjištěno z daňového přiznání žalobkyně). Přípisem ze dne 26. 5. 2014 správce daně vyzval žalobkyni s odkazem na § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění vad podání spočívajících v nedodržení zákonem stanovené elektronické formy podle § 101a zákona o DPH, a to ve lhůtě 8 dnů. V rámci odůvodnění výzvy správce daně sdělil žalobkyni přípustné způsoby elektronického podání stanovené v § 71 daňového řádu (datovou zprávou prostřednictvím označeného daňového portálu podepsanou uznávaným elektronickým podpisem nebo prostřednictvím datové schránky). V poučení správce daně upozornil žalobkyni, že marným uplynutím lhůty se stává její podání neúčinným a současně dojde k zahájení vyměřovacího řízení. Výzva byla žalobkyni doručena prostřednictvím zmocněnkyně dne 27. 5. 2014 (zjištěno z výzvy správce daně ze dne 26. 5. 2014, č. j. 2078357/14/3216-24801-807133 a datum doručení pak z doručenky). Na uvedenou výzvu reagovala zmocněnkyně žalobkyně podáním ze dne 30. 5. 2014, ve kterém potvrdila, že podala daňové přiznání v listinné formě a tento postup

odůvodnila tím, že jí není zřejmé, co znamená zákonná formulace stanovená v § 101a odst. 1 zákona o DPH „*elektronická adresa podatelny zveřejněná správcem daně*“. V další části přípisu pak žalobkyně vedla polemiku s obsahem výzvy správce daně, která není pro projednávanou věc podstatná. Přílohou tohoto elektronického podání doručeného dne 30. 5. 2014 do datové schránky správce daně bylo daňové přiznání za sporné zdaňovací období ve formátu „pdf“. Přípisem ze dne 22. 9. 2014 vyrozuměl správce daně žalobkyni prostřednictvím její zástupkyně o neúčinnosti podání obsahujícího daňové přiznání k DPH za 1. čtvrtletí roku 2014 s odkazem na § 74 odst. 3 daňového řádu a odůvodněním, že daňové přiznání nebylo přes výzvu správce daně podáno v předepsaném formátu a struktuře, protože daňové přiznání bylo původně podáno písemně v listinné podobě a na výzvu správce daně podle § 74 odst. 1 daňového řádu reagovala žalobkyně podáním, jehož součástí je daňové přiznání za předmětné zdaňovací období v pdf formátu. Ani v jednom případě tak nebyl dodržen způsob stanovený pro přiznání k DPH zákonem (§ 101a zákona o DPH a § 72 odst. 3 daňového řádu). Správce daně následně přípisem podepsaným dne 8. 10. 2014 vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání za 1. čtvrtletí 2014 v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení a sdělil ji, že zahajuje řízení ve věci vyměření DPH za uvedené zdaňovací období z moci úřední. Tato výzva byla žalobkyni doručena prostřednictvím její zástupkyně dne 8. 10. 2014 (zjištěno z výzvy správce daně č. j. 2844475/14/3216-24/801-807133, datum doručení pak z doručenky). Rozhodnutím ze dne 21. 11. 2014, č. j. 3100562/14/3216-50521-807133) správce daně lhůtu pro podání daňového přiznání žalobkyni prodloužil nejdéle do 30. 6. 2015. Z obsahu spisu se žádné daňové přiznání žalobkyně v návaznosti na tuto výzvu nepodává a žádné ani nebylo tvrzeno. Správce daně vydal dne 15. 11. 2016 (tj. více než po 2 letech od oznámení neúčinnosti daňového přiznání) platební výměr č. j. 3241957/16/3216-50521-802597 s odkazem na § 147, § 139 odst. 1 a § 145 odst. 1 daňového řádu, kterým vyměřil žalobkyni DPH za 1. čtvrtletí roku 2014 ve výši 27 803 Kč. Po porovnání platebního výměru s daňovým přiznáním žalobkyně za totožné zdaňovací období krajský soud zjistil, že platební výměr vychází v celém rozsahu z údajů, které tvrdila žalobkyně ve svém daňovém přiznání, které bylo správcem daně shledáno jako neúčinné. V odůvodnění platebního výměru správce daně uvedl, že žalobkyně nepodala daňové přiznání k DPH za první kalendářní čtvrtletí 2014, resp. podané daňové přiznání je neúčinné, proto vyměřil žalobkyni DPH za předmětné zdaňovací období z moci úřední. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání (počínaje odvoláním jsou veškeré listiny založeny v odvolacím daňovém spise žalovaného), ve kterém navrhovala, aby žalovaný vydaný platební výměr změnil ohledně data vyměření daně a odkazu na právní předpisy. Věcně žalobkyně namítala, že daň jí měla být vyměřena postupem podle § 140 odst. 1 daňového řádu a v takovém případě v něm mělo být uvedeno datum vyměření podle § 140 odst. 2 daňového řádu. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím způsobem uvedeným v narativní části tohoto rozsudku. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný zdůraznil, že pro daňová přiznání k DPH platí jednak povinnost formulářového podání vyplývající z § 72 odst. 1 daňového řádu, dále povinnost podat přiznání elektronicky podle § 101a zákona o DPH a podle § 72 odst. 3 daňového řádu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, které byly stanoveny pokynem Generálního finančního ředitelství D-349. Protože žalobkyně nepodala daňové přiznání za 1. kalendářní čtvrtletí 2014 elektronicky a vady neodstranila ani v poskytnuté náhradní lhůtě, stalo se její podání podle § 74 odst. 3 daňového řádu neúčinné a správce daně proto vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání za zdaňovací

období roku 2014 v náhradní lhůtě. Protože tak žalobkyně neučinila, a to ani v prodloužené lhůtě, vyměřil správce daně žalobkyni správně daň z moci úřední.

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které předcházelo jeho vydání v mezích žalobních bodů podle § 75 odst. 2 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci krajský soud rozhodl bez jednání, protože dospěl k závěru, že je namístě napadené rozhodnutí zrušit pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
8. Skutkové okolnosti významné pro rozhodnutí krajského soudu nebyly mezi účastníky sporné a vyplývají z obsahu spisu. Pro účely dalšího postupu tak lze ve stručnosti shrnout, že žalobkyně podala daňové přiznání k DPH za 1. čtvrtletí roku 2014 písemně (v listinné podobě), správce daně ji s odkazem na § 74 odst. 1 daňového řádu vyzval k opravě podání a poučil ji, jak má opravu provést, žalobkyně v reakci zaslala správci daně elektronické podání, jehož přílohou bylo totožné daňové přiznání ve formátu pdf. Správce daně oznámil žalobkyni, že její daňové přiznání je neúčinné, protože nebyla dodržena povinná elektronická forma a struktura stanovená správcem daně v pokynu D-349 a následně ji vyzval k podání daňového přiznání. Žalobkyně daňové přiznání nepodala a správce daně jí vyměřil DPH z moci úřední ve shodné výši, jakou ve svém - podle správce daně neúčinném - daňovém přiznání tvrdila. Již v této fázi však považuje krajský soud za potřebné daňovým orgánům vytknout, že z jejich konečných rozhodnutí nevyplývá, jak posoudily přílohu podání žalobkyně ze dne 30. 5. 2014 obsahující daňové přiznání ve formátu pdf. Zatímco obsah přípisu ze dne 22. 9. 2014, ve kterém správce daně informoval žalobkyni o neúčinnosti jejího daňového přiznání, nasvědčuje tomu, že správce daně považoval toto daňové přiznání za podané elektronicky, byť nikoliv ve formátu a struktuře určené postupem podle § 72 odst. 3 daňového řádu, v platebním výměru ani napadeném rozhodnutí již daňové orgány toto podání nijak nehodnotí a uzavírají, že žalobkyně nedodržela ani elektronickou formu. Přestože uvedená okolnost nakonec není s ohledem na níže uvedený právní závěr krajského soudu rozhodující, přesto by podle přesvědčení krajského soudu mělo být z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřejmé, zda žalobkyně podle daňových orgánů při podání daňového přiznání vůbec nedodržela elektronickou formu nebo zda sice nedostatek elektronické formy v příloze podání ze dne 30. 5. 2014 odstranila, nadále však její podání neodpovídalo formátu a struktuře určené Generálním finančním ředitelstvím v pokynu D – 349.
9. Uvedené skutkové okolnosti krajský soud posuzoval podle daňových právních předpisů upravujících způsob a formu podávání daňových přiznání k DPH (§ 101a zákona o DPH, § 71 a § 72 daňového řádu) a dále podle ustanovení § 74 daňového řádu upravujícího podmínky, za kterých lze podání daňového subjektu považovat za neúčinná. Podle § 101a odst. 1 písm. a) zákona o DPH: *„Plátce je povinen podat elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání“*. Podle § 71 odst. 1 daňového řádu: *„Podání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou a) podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, b) odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo c) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.“* Podle § 72 odst. 1 daňového řádu: *„Přihlášku 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.“ Podle § 72 odst. 3 daňového řádu: „*Podání podle odstavce 1 lze učinit i datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3.*“ Podle § 74 odst. 1 daňového řádu: „*Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví.*“ Podle § 74 odst. 2 daňového řádu: „*Výzva obsahuje poučení o následcích spojených s neodstraněním označených vad.*“ Podle § 74 odst. 3 daňového řádu: „*Budou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon.*“ V uvedeném znění platila citovaná zákonná ustanovení jak v rozhodném zdaňovacím období, tak v době podávání sporného daňového přiznání a tato znění jsou pro právní posouzení projednávané věci rozhodující. Ustanovení § 101a zákona o DPH sice prošlo následně poměrně významnými změnami provedenými článkem II, bodem 1 zákona číslo 113/2016 Sb. účinným od 19. 9. 2016, podle přechodných ustanovení v článku III odst. 2 této novely však „*pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti čl. II bodů 1 až 3, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti čl. II bodů 1 až 3.*“ Obdobné pravidlo bylo stanoveno v novele daňového řádu číslo 267/2014 Sb., účinnou od 1. 1. 2015, kterou došlo ke změně některých dotčených ustanovení daňového řádu s tím, že podle přechodných ustanovení v článku VII, bodě 2 této novely „*řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*“

10. Napadeným rozhodnutím ve spojení s předchozím platebním výměrem vyměřily daňové orgány žalobkyni daň z moci úřední s odkazem na § 139 odst. 1 a § 145 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně proti tomuto postupu protestovala a namítala, že pro něj nebyly splněny předpoklady, protože daňové přiznání podala. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně daňové přiznání za relevantní zdaňovací období podala, a to v písemné (listinné) podobě a nikoliv v předepsané elektronické. Se žalovaným lze souhlasit, že žalobkyně při podání sporného daňového přiznání nedodržela předepsanou elektronickou formu stanovenou v § 101a odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Složitější již je výklad a zejména aplikace § 72 odst. 3 daňového řádu a jeho vztah k § 101a odst. 1 písm. a) zákona o DPH v rozhodném znění. Otázkou je, zda ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu lze obecně vyložit tak, že pokud zvláštní předpis stanoví pro daňové přiznání či jiné úkony daňového subjektu uvedené v § 72 odst. 1 daňového řádu povinnou elektronickou formu bez bližší konkretizace, je třeba toto podání učinit výhradně způsobem předpokládaným v § 72 odst. 3 daňového řádu (tj. ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně). Zejména teleologickým výkladem lze dospět k závěru, že záměrem zákonodárce vskutku bylo stanovit v případě elektronických podání povinnost podávat je výhradně v předepsaném formátu a struktuře. Tomu odpovídá důvodová zpráva k daňovému řádu, podle které datová zpráva musí být odeslána ve formátu a struktuře, který správce daně zveřejní s tím, že se předpokládá, že zveřejněný formát a struktura u formulářových podání budou nastaveny tak, aby byla zajištěna kompatibilita s programovým vybavením daného správce daně, které umožňuje automatické zpracovávání došlých podání tohoto typu (zejména daňová přiznání). Jinou věcí však je soulad uvedeného ustanovení s ústavním

pořádkem. Jde o to, zda vůbec lze povinný formát a strukturu daňových přiznání stanovit toliko vnitřním pokynem a oznámením (zveřejněním) na webových stránkách správce daně, a zda by takové povinnosti neměly být řešeny spíše vydáním podzákonného obecně závazného normativního aktu (nařízení vlády, vyhlášky ministerstva či jiného orgánu). Vydání takového aktu je totiž podle článků 78 a 79 Ústavy České republiky jediný způsob, jakým může výkonná moc k provedení zákona a v jeho mezích stanovovat abstraktní pravidla chování neurčitému okruhu osob. Na vyhodnocení předešlé otázky však právní posouzení krajského soudu v této věci nezáviselo. Těžiště sporu spočívá v posouzení, zda podání daňového přiznání v jiné než předepsané formě představuje bez dalšího takovou vadu, při jejímž neodstranění na výzvu správce daně se daňové přiznání považuje za neúčinné podle § 74 odst. 3 daňového řádu a odůvodňující vyměření daně z moci úřední jako při nepodání daňového přiznání. Podle přesvědčení krajského soudu tomu tak není. Jak se podává z citovaných § 74 odst. 1 a 3 daňového řádu, aby vůbec bylo možné uvažovat o neúčinnosti podání, musí se jednat o takové vady, pro které podání buď není způsobilé k projednání, nebo pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Z obsahu spisu nevyplývá, že by obsah příslušného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2014 trpěl takovými vadami, pro které by bylo neprojednatelné. Za neprojednatelné lze považovat takové podání, ze kterého nelze zjistit nebo vyložit jeho obsahové náležitosti, jejichž absence brání příslušnému orgánu pokračovat v řízení. Nic takového z obsahu spisu nevyplývá a ani to nebylo žalobkyni vytýkáno. Pro účely projednatelnosti podání je bez právního významu, zda je podání možno automatizovaně zpracovat správcem daně, neboť daňový řád nespojuje projednatelnost podání s možností jeho automatizovaného zpracování. Jinak řečeno, i když nelze podání zpracovat automatizovaně, neznamená to bez dalšího, že je neprojednatelné. Složitější je to s druhou variantou, podle které lze za neúčinné prohlásit podání, které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Konkrétně jde o to, zda podání, jež není učiněno v podobě, se kterou zákon výslovně počítá, je třeba bez dalšího považovat za takové podání, které - slovy zákona - nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. Touto podmínkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015 – 38 (veškerá zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na jeho webových stránkách), ve kterém konstatoval a odůvodnil závěr, že: *„účinky pro správu daní, tedy poskytnutí správci daní takového souboru informací v předem určené struktuře, že s ním správce daně může dostatečně jednoduše pracovat a může se spolehnout aspoň v základní rovině na jeho přesnost a spolehlivost, je i u podání ve formátu „*.pdf“ bez jakýchkoli pochyb zajištěna. Opět zjednodušeně řečeno správce daně dostane potřebná data v takové struktuře, která mu umožní bez neúnosných těžkostí stanovit daň.“* Takovým požadavkům nepochybně daňové přiznání v papírové podobě vyhovuje. Z rozsudku dále vyplývá, že pouhou nemožností správce daně strojově zpracovat podání v konkrétních podmínkách daňové správy (zejména s ohledem na jí používané počítačové programové vybavení) nelze bez dalšího spojit s tím, že takové podání „nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní“ ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu. Jak dále Nejvyšší správní soud dodal, daňový řád neobsahuje ani žádné ustanovení, které by stanovilo, že při nedodržení formy, či struktury daňového přiznání se k takovému podání nepřihlíží. Uvedené závěry považuje krajský soud za plně aplikovatelné na projednávanou věc a ve shodě s nimi konstatuje, že podání daňového přiznání v jiné než předepsané formě nemá za následek bez dalšího ani jeho neprojednatelnost ani absenci předpokládaných účinků pro správu daní, a protože daňový řád jiné důvody, pro které lze daňová přiznání považovat za

neúčinná nestanoví (zejména nestanoví, že by neúčinnost zakládalo bez dalšího nedodržení předepsané formy), nepostupoval správce daně správně, pokud na daňové přiznání žalobkyně za 1. čtvrtletí roku 2014 nahlížel pouze z důvodu nedodržené předepsané elektronické formy jako na neúčinné a žalovaný tím, že jeho postup aproboval. To v konečném důsledku znamená, že nebyly splněny procesní předpoklady pro stanovení daně žalobkyni z moci úřední stanovené v § 145 odst. 1 daňového řádu, což má samo o sobě za následek takové procesní vady v postupu daňových orgánů předcházejících vydání napadeného rozhodnutí, pro které nelze jinak než napadené rozhodnutí zrušit. Krajský soud přitom souhlasí se žalobkyní, že již samotná skutečnost, že její daňové přiznání bylo shledáno jako neúčinné a daň vyměřena z moci úřední je dostačující k závěru o zásahu do jejích veřejných subjektivních práv, byť nakonec byla výše daně stanovena ve shodné výši, jakou sama žalobkyně tvrdila. Pro úplnost krajský soud dodává, že na rozdíl od žalovaného nepovažuje za významné, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 1. 2018 posuzoval zdaňovací období, za které bylo možné podávat daňová přiznání také písemně (na rozdíl od přezkoumávané věci), protože za nosný je třeba považovat především ten závěr, který vyplývá z uvedeného kasačního soudu, podle kterého – stručně řečeno – aby bylo možné podání, které není učiněno v datovém formátu jednoduše využitelném v konkrétních podmínkách daňové správy (zejména s ohledem na jí používané počítačové programové vybavení), považovat jen z toho důvodu za neúčinná, muselo by to být výslovně uvedeno v zákoně (např. způsobem uvedeným v § 123e odst. 2 písm. a) zákona číslo 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění účinném do 31. 12. 2014), což v případě dotčených ustanovení § 74 odst. 1 a 3 daňového řádu splněno není. Stejně tak skutečnost, že správce daně nemá k dispozici jiná účinná sankční opatření vůči daňovému subjektu při nedodržení povinné formy podání, nemůže být důvodem pro to, aby správce daně spojoval s uvedeným porušením právní následky, které nemají oporu v zákoně.

11. Protože z výše uvedených důvodů nebyla žalobkyně dotčena na svých právech úpravou stanovenou v samotném § 74 odst. 3 daňového řádu, ale tím, že jej správce daně nesprávně aplikoval, neshledal krajský soud důvod postoupit věc Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení uvedeného ustanovení, které jinak při správné ústavněkonformní aplikaci neshledává krajský soud v rozporu s ústavním pořádkem.
12. Jelikož nebyly splněny základní podmínky pro úřední stanovení daně, nepovažoval krajský soud za potřebné se blíže zabývat námitkou žalobkyně ohledně samotného postupu správce daně při vyměření daně z moci úřední. Proto se k této námitce vyjadřuje krajský soud pouze ve stručnosti tak, že právní následky nepodání daňového přiznání ve stanovené lhůtě, kterému lze klást naroveň podání neúčinného daňového přiznání, stanoví § 145 odst. 1 a 2 daňového řádu a mezi takové následky vskutku patří buď vyměření daně podle pomůcek, nebo předpokládat daň ve výši 0 Kč. Postup, který zvolil správce daně, tj. stanovit daň za této procesní situace (zřejmě) dokazováním, oporu v uvedeném ustanovení nemá. Tyto úvahy však již jdou nad rámec této věci za situace, kdy není splněna ani prvotní podmínka, tedy nepodání, resp. neúčinnost daňového přiznání.
13. Oproti tomu krajský soud neshledal důvodnou námitku prekluze daňové povinnosti. Se žalobkyní lze souhlasit pouze ohledně počátku běhu prekluzivní lhůty v souvislosti s uplynutím lhůty k podání řádného daňového přiznání. V té době počala plynout 3 letá lhůta, která byla nepochybně prodloužena o další rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu oznámením platebního výměru ze dne 15. 11. 2016 žalobkyni s tím, že takto prodloužená lhůta se počínaje 8. 9. 2017 staví s ohledem na podání

správní žaloby podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Úvaha žalobkyně, podle které „pouze zákonné rozhodnutí může být úkonem ve smyslu § 148 odst. 2 DR a prodloužit prekluzivní lhůtu“ nemá oporu v právní úpravě, navíc podobné úvahy již odmítl Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 – 59 a ze dne 7. 2. 2018, č.j. 2 Afs 239/2017 – 29. Ve druhém z citovaných rozhodnutí Nejvyšší správní soud připustil výjimku pro případ, že by předmětný úkon správce daně byl toliko formální a vydaný pouze nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, což zjevně není tento případ. Správce daně v této věci odstraňoval vady podání a vydal příslušný platební výměr na základě vlastního právního názoru, který – jak je soudu známo z úřední činnosti – byl a zřejmě ještě je zastáván napříč celou finanční správou a byť jej krajský soud shledal nesprávným, nejednalo se rozhodně o žádnou svévoli či formální krok vydaný pouze za účelem prodloužení prekluzivní lhůty. Nedůvodnost námitky prekluze však nic nemění na to, že krajský soud shledal žalobu z důvodů rozvedených v předchozích odstavcích důvodnou, proto jí vyhověl, napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. mu věc vrátil k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Oproti tomu krajský soud nepřistoupil ke zrušení prvostupňového rozhodnutí a ponechal na žalovaném, aby při vázanosti závazným právním názorem krajského soudu znovu rozhodl o podaném odvolání žalobkyně.

14. V návaznosti na meritorní výrok rozhodl krajský soud o náhradě nákladů řízení a podle § 60 odst. 1 s. ř. s. uložil procesně neúspěšnému žalovanému nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 3 000 Kč odpovídající zaplacenému soudnímu poplatku. Jiné náklady, které by žalobkyně účelně vynaložila v souvislosti s uplatňováním svého práva v tomto řízení, se z obsahu spisu nepodávají. Délku pariční lhůty krajský soud oproti obecné délce stanovené v § 160 odst. 1 zákona číslo 99/1963 Sb., občanského soudního řádu prodloužil, protože rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.) a obecná 3 denní lhůta se tak jeví krajskému soudu nepřiměřeně krátká.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může se oprávněná domáhat nařízení výkonu rozhodnutí (exekuce).

Ostrava 19. července 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

