



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně DELTA BAU s.r.o.**, IČ 28015142, se sídlem Plzeň, Lochotínská 442/11, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, čj. 40739/16/5200-11433-702690,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 9. 2016, čj. 40739/16/5200-11433-702690, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 3.000,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobou ze dne 23. 11. 2016, týž den doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) do datové schránky, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, čj. 40739/16/5200-11433-702690, (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“), zamítnuto žalobkynino odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“ nebo „*správce daně*“), ze dne 14. 4. 2016, čj. 764195/16/2301-51523-402095 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“). Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobkyni ve

smyslu § 250 daňového řádu uložena pokuta za nepodání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014.

Jádrem sporu bylo, zda byl správce daně oprávněn uzavřít, že podala-li žalobkyně daňové přiznání, resp. jeho část v podobě účetní závěrky, ve formátu „*.xml“ namísto formátu zveřejněném správcem daně (= „*.pdf“) a tento tvrzený nedostatek ani přes výzvu neodstranila, hledí se na takové přiznání jako by nebylo vůbec podáno, a žalobkyni byla proto uložena pokuta za nepodání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob ve smyslu § 250 daňového řádu.

[III] Žaloba

Žalobkyně připomněla, že dne 6. 2. 2015 podala správci daně daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 (zaevidováno pod čj. 342175/15/2301-51523-400595). Správce daně dne 16. 7. 2015 vydal výzvu (čj. 1382160/15/2301-51523-400595) k odstranění vad podání ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu s odůvodněním, že podané přiznání, resp. jeho část v podobě účetní závěrky, nebyla podána ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala podáním, v němž vyslovila nesouhlas ve vztahu k důvodům, které správce daně vedly k vydání výzvy k odstranění vad podání. Správce daně výzvou dne 11. 9. 2015, čj. 1566239/15/2301-51523-400595, vyzval žalobkyni podle § 145 odst. 1 daňového řádu k podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2014. Správce daně žalobkyni v rámci výzvy sdělil, že neodstranila vady podání, k čemuž byla vyzvána dne 16. 7. 2016, a neodstraněním vad podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 došlo k tomu, že se dané podání stalo ve smyslu § 74 odst. 3 daňového řádu neúčinným a hledí se na něj, jako by nebylo vůbec podáno. Žalobkyně v odpovědi na výzvu ze dne 11. 9. 2015 znovu uvedla, že nesouhlasí s názorem o nezpůsobilosti učiněného podání (daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob), resp. s názorem, že podané daňové přiznání, jež obsahovalo účetní závěru toliko ve formátu „*.pdf“, naplňuje hypotézu právní normy uvedené v § 74 odst. 1 daňového řádu, tj. že jedná se o podání, které je pro své vady nezpůsobilé k projednání, či má vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Správce daně vydal dne 28. 1. 2016 platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2014, v němž vyměřil žalobkyni daň ve výši 0,- Kč, a to v souladu s § 145 odst. 1 poslední věta daňového řádu. Správce daně pak dne 14. 4. 2016 vydal rozhodnutí (platební výměr čj. 764195/16/2301-51523-402095), ve kterém uložil žalobkyni pokutu ve výši 500,- Kč za opožděné tvrzení daně ve smyslu § 250 odst. 6 daňového řádu. Správce daně v rozhodnutí ze dne 28. 1. 2016 mj. uvedl, že žalobkyně do dne 1. 4. 2015 nepodala daňové přiznání, a proto byla daň stanovena platebním výměrem ve výši 0,- Kč. To dle správce daně naplňuje podmínky pro vznik pokuty za opožděné tvrzení daně. Žalobkyně se proti rozhodnutí o uložení pokuty odvolala, přičemž žalovaný správní orgán odvolání zamítl a prvoinstanční rozhodnutí potvrdil.

Žalobkyně měla za to, že napadené i prvoinstanční rozhodnutí byla vydána v rozporu se zákonem, když nebyla naplněna skutková podstata hypotézy pro vznik povinnosti uhradit pokutu uvedená v § 250 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně trvala na tom, že přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 podané

jí dne 6. 2. 2015 bylo podáno způsobem, který umožňuje správci daně bez dalšího meritorně posoudit obsah tohoto podání.

Žalobkyně k tomu připomněla, že přiznání jako takové bylo podáno ve správcem daně požadovaném formátu „*.xml“, plně v souladu se stanoveným formátem pro tzv. formulářová podání (Pokyn MF č. D-349 platný do 31. 12. 2015, nahrazen Pokynem GŘ D-24). Žalobkyně k podanému daňovému přiznání v „*.xml“ formátu jako přílohu přiložila účetní závěrku ve formátu „*.pdf“, na což správce daně reagoval výzvou k odstranění vad podání ve smyslu § 74 daňového řádu, neboť neshledal formát přílohy „*.pdf“ účetní závěrky jako formát přijatelný, resp. správný.

Žalobkyně zopakovala, že se neztotožňuje s názorem správce daně, že daňové přiznání, ke kterému je přiložena účetní závěrka ve formátu „*.pdf“, je nezpůsobilé k projednání. Neměla proto být vyzvána k odstranění vad podání. Předně, formát „*.pdf“ je standardním formátem používaným pro bezproblémový způsob čtení elektronických písemností. Veškerá dnes dostupná softwarová řešení umožňují otevření tohoto formátu tak, aby byl jejich obsah čitelný. To ostatně konstatoval i správce daně ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 14. 9. 2015, čj. 1567957/15/2301-80543-404711 (str. 4 dole). Z uvedeného je tedy nesporné, že účetní závěrka zaslaná jako příloha k daňovému přiznání ve formátu „*.pdf“, byla správcem daně otevřena tak, že se správce daně měl možnost seznámit s jejím obsahem.

Dále, dle žalobkyně je smyslem a účelem § 74 odst. 1 daňového řádu vyzvat podatele k odstranění takové vady podání, která činí celé podání nesrozumitelným či nejednoznačným. Jinými slovy, jedná se o vadu zásadní, která objektivně brání správci daně jakkoliv s podáním dále nakládat, což podporuje jak doslovné znění řečeného ustanovení, tak komentář k němu. Žalobkyně byla proto toho názoru, že výzva učiněná dle § 74 daňového řádu má být interpretována a aplikována *stricto sensu*, tzn. jen na takové vady podání, bez jejichž odstranění není správce daně objektivně schopen s daným podáním pracovat.

Avšak v žalobou napadené věci je situace zcela odlišná. Správci daně bylo předloženo čitelné, jasné a srozumitelné přiznání k dani z příjmů právnických osob, což správce daně dokonce sám potvrdil. Hypotéza uvedená v § 74 odst. 1 daňového řádu tedy nebyla dle žalobkyně naplněna, neboť podané daňové přiznání není nezpůsobilé k projednání či netrpí vadou, pro kterou by nemohlo mít předpokládané účinky (k tomu žalobkyně odkázala na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 24/2013, které částečně citovala). Žalobkyně konstatovala, že Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku poskytl základ interpretace § 74 odst. 1 daňového řádu, podle něhož vady bránící projednání podání jsou vady pramenící ze zásadních rozporů, jež ve svém konečném důsledku činí celé podání nesrozumitelným či nejednoznačným. Na názory vyjevené v rozsudku kasačního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 24/2013 pak navázal Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 18. 12. 2014, čj. 22 A 21/2013 – 31 (i z něj žalobkyně citovala). Žalobkyně zdůraznila, že by bylo v hrubém nepoměru a proti základním zásadám správy daní, aby neodstranění vady podání, která spočívá toliko v jiném formátu, avšak v žádném případě nezaložila nečitelnost, nesrozumitelnost či nejednoznačnost tohoto podání, bylo „sankcionováno“ deklarováním neúčinnosti podání.

Žalobkyně konstatovala, že měl-li by zákonodárce v úmyslu sankcionovat nedodržení formátu, resp. struktury podaného elektronického podání jeho neúčinností, měl tuto normu explicitně vtělit do § 74 daňového řádu. Žalobkyně v té souvislosti poukázala na § 101a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je toto normativní pravidlo výslovně uvedeno („*Podání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné.*“). Dle žalobkyně, rozdílné textace hypotézy § 74 odst. 1 daňového řádu a hypotézy § 101a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty nasvědčují i rozdílnému úmyslu zákonodárce. Žalobkyně připustila, že může vzniknout situace, kdy nedodržení formátu a struktury učiněného podání bude mít za následek vadu podání, která z celého podání vytvoří podání nezpůsobilé projednání, a tedy zde bude dán prostor pro výzvu podle § 74 odst. 1 daňového řádu. Toto prolnutí chybného formátu podání a vady znemožňující projednání podání však nenastává vždy. Taková situace by mohla např. nastat v okamžiku, kdy bude podatelem učiněno podání ve formátu, který není čitelný běžným softwarem. Avšak příloha, kterou správce daně označil za chybnou co do jejího formátu, byla podatelem přiložena k přiznání ve formátu „*.pdf“, čili ve zcela běžném formátu dnešní doby pro čtení elektronické písemnosti. Nad rámec žalobkyně poznamenala, že se v § 101a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty odráží veřejný zájem na rychlé a bezproblémové administraci velkého množství podání vztahující se k dani z přidané hodnoty (převážně měsíční přiznání k dani z přidané hodnoty). Ustanovení § 74 daňového řádu postihuje veškerá podání související se správou daní a bylo by v rozporu se základními zásadami správy daní, kdyby byl ze strany zákonodárce nastaven v tomto případě stejně přísný režim, jak je tomu u profesionálů (podnikatelů) v zákoně o dani z přidané hodnoty.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný se k věci vyjádřil v podání ze dne 10. 1. 2017, čj. 186/17/5100-41452-712099. Navrhoval žalobu jako nedůvodnou zamítnout, když argumentačně odkázal na obsah napadeného rozhodnutí.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud rozhodl o věci samé bez jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**, když o žalobních námitkách uvážil následovně, inspirován závěry vyjevenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, čj. 2 Afs 25/2015 - 38.

Nejprve soud považuje za významné připomenout skutkové okolnosti věci posuzované Nejvyšším správním soudem. V té žalobce podal dne 23. 7. 2012 přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2012, a to prostřednictvím své datové schránky, ve formátu „*.pdf“. Finanční úřad v Opavě jej nejprve vyzval dne 14. 8. 2012 k odstranění vady podání, neboť pokyn daňové správy D-349 stanoví pro přiznání k DPH formát „*.xml“, a poté, pro neodstranění vady, prohlásil žalobcovo podání za neúčinné. Žalobce se proti postupu žalovaného ohradil žalobou, ve které se domáhal přezkoumání výše specifikované výzvy žalovaného ze dne 14. 8. 2012, a dále ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v tom, že žalovaný vyzval žalobce k odstranění vady podání – přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2012 ze dne 23. 7. 2012, a poté pro neodstranění vady prohlásil toto podání za neúčinné. Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 18. 12. 2014, čj. 22 A 21/2013 – 31, ve výroku I. odmítl žalobu v části, v níž se žalobce domáhal přezkoumání výzvy ze dne 14. 8. 2012, čj. 272370/12/384911806282, ve výroku II. označil jako nezákonný zásah vydání výzvy ze dne 14. 8. 2012, čj. 272370/12/384911806282, a následné prohlášení daňového přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2012 za neúčinné, ve výroku III. žalovanému přikázal, aby obnovil právní stav před vydáním výzvy ze dne 14. 8. 2012, čj. 272370/12/384911806282, a ve výroku IV. uložil stěžovateli zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. V odůvodnění svého rozsudku dospěl krajský soud k závěru, že žalovaný postupoval v rozporu s § 74 daňového řádu, když žalobce vyzval k odstranění vady podání pouze z důvodu jiného formátu podání („*.pdf“ namísto formátu „*.xml“ vyžadovaného pokynem D-349). Krajský soud rozebral, že nástroj popsáný v § 74 daňového řádu slouží k tomu, aby se z nesrozumitelného či nejednoznačného podání stalo podání srozumitelné a jednoznačné. S neodstraněním takto zásadních vad spojuje daňový řád také velmi zásadní následek – deklarování neúčinnosti podání. V daném případě však bylo žalobcovo podání srozumitelné, jednoznačné a mělo stejnou strukturu jako předepsaný tiskopis. Jediný rozdíl spočíval v možnostech jeho následného zpracování. Podání ve formátu „*.xml“ by správce daně mohl rovnou (elektronicky) zpracovat, zatímco s podáním ve formátu „*.pdf“, doručeným prostřednictvím datové schránky, mohl nakládat „jen“ jako s listinou („tiskovým výstupem z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem“), což však nijak nebránilo jejímu dalšímu zpracování a vyměření daně. Přesto byl žalobce nezákonně vyzván k odstranění vady, a poté bylo jeho podání prohlášeno za neúčinné. Žalobce se tedy ocitl v situaci, jako by žádné přiznání nepodal. V daném případě tak došlo ke zkrácení práv nezákonným zásahem správního orgánu, který nebyl rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti žalobci. Krajský soud v Ostravě proto v souladu s § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že provedený zásah (spočívající ve vydání výzvy dne 14. 8. 2012 a následném prohlášení neúčinnosti podání ze dne 23. 7. 2012) byl nezákonný, a vzhledem k tomu, že důsledky tohoto zásahu nadále trvaly (na žalobce mohlo být pohlíženo jako na poplatníka, který neplní včas své povinnosti), přikázal zároveň žalovanému obnovit stav před vydáním výzvy ze dne 14. 8. 2012, čj. 272370/12/384911806282.

Rozdíl mezi věcí posuzovanou kasačním soudem pod sp. zn. 2 Afs 25/2015 a věcí posuzovanou Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30 Af 55/2016 je především v tom,

že krajský soud řešil záležitost formátu přílohy k daňového přiznání k dani z příjmu, zatímco Nejvyšší správní soud formát daňového přiznání k dani z přidané hodnoty. Na závěry krajského soudu však tato skutečnost nemohla mít vliv (jak bude vysvětleno dále).

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 1 2018, čj. 2 Afs 25/2015 – 38, uvedl mj. následující: „(...) [14] Podle § 101 odst. 1 věty první zákona o DPH, v rozhodném znění, (p)látce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, pokud zákon nestanoví jinak.

[15] Podle § 70 odst. 1 daňového řádu (p)odání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně. Podle odst. 2 (p)odání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. A konečně podle odst. 3 (z) podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje.

[16] Podle § 71 odst. 1 daňového řádu (p)odání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je podepsána uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky. Podle jeho odst. 2 (p)ísemná podání a podání ústně do protokolu musí být podepsána osobou, která podání činí. Odst. 3 pak říká, že (ú)činky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v odstavci 1; tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav.

[17] Pro některé typy podání je stanovena zvláštní předepsaná forma. Tyto situace upravuje § 72 daňového řádu, který v odst. 1 stanoví, že (p)říhlášku k registraci, 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. V odst. 2 se pak omezuje možnost kohokoli, kdo by se podílel na správě daní tím, že by stanovoval podobu nebo jakékoli obsahové náležitosti podání či požadavky na jejich kompatibilitu s informačními systémy daňové správy nebo jinými komunikačními, analytickými a podobnými nástroji, požadovat cokoli nad rámec nezbytného pro správu daní: V tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní. V odst. 3 se pak zakotvuje možnost učinit podání vyjmenovaná v odst. 1 elektronicky – (p)odání podle odstavce 1 lze učinit i datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslané způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3.

[18] V § 73 se pak stanoví další podmínky a postupy v souvislosti s podáním podání. Podle odst. 1 (p)odání se činí u příslušného správce daně. Podle odst. 2 (p)odání, které je učiněno prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu, se přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně. Podle odst. 3 (s)právce daně na požádání potvrdí podání učiněné písemně nebo datovou zprávou. Jde-li o datovou zprávu zasílanou na technické zařízení správce daně, je přijetí podání potvrzeno tímto zařízením s uvedením časového údaje o přijetí této datové zprávy. Podle odst. 4 (p)odání, kterým je zahájeno řízení, může ten, kdo jej učinil, změnit nebo vzít zpět do doby, než je správcem daně vydáno rozhodnutí ve věci. Zpětvzetí podání je však nepřípustné u podání, k němuž je osoba zúčastněná na správě daní povinna buď přímo ze zákona, nebo na výzvu správce daně.

[19] Ustanovení § 74 se týká vad podání a jejich důsledků. Podle jeho odst. 1, (m)á-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 odst. 2 (v)ýzva obsahuje poučení o následcích spojených s neodstraněním označených vad. Podle odst. 3, (b)udou-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.

[20] *V projednávané věci je nesporné, že žalobce podal své daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 nikoli ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (*.xml), nýbrž ve formátu jiném (*.pdf). Podání učinil datovou zprávou (§ 72 odst. 3 daňového řádu), nikoli formou papírového tiskopisu či jeho funkčního ekvivalentu (§ 72 odst. 1 daňového řádu).*

[21] *V tomto ohledu na jeho jednání dopadá právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2017, č. j. 9 Ads 177/2016 – 89, č. 3633/2017 Sb. NSS. V něm se v bodě 87 uvádí: „Námítka, že není rozdíl mezi přehledy pojištění podanými v PDF formátu a v listinné podobě na podatelně, tak není pro posouzení věci podstatná. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že mezi faktické důsledky písemného podání v elektronické podobě ve formátu PDF a v listinné podobě nevidí zásadní rozdíl. Důvodem však může být zvýšení motivace podatelů, aby využívali právě ty formáty, které požadují orgány sociálního zabezpečení, pokud zároveň chtějí využít benefitů, která přenáší elektronická komunikace obecně (okamžité podání, ušetření poštovního či nákladů na osobní donášku, atd.). Uvedené úvahy jsou však relevantní pouze ohledně rozumnosti či nerozumnosti právní úpravy, když tuto otázku zásadně nepřisluší soudu přezkoumávat. Zejména nelze přehlédnout, že podání bylo možné podat i v listinné podobě a bylo tak na každém podateli, aby si vybral, zda chce využít výhod elektronické komunikace i za cenu případných nevýhod s tím spojených, nebo z jakýchkoliv důvodů podá své podání v listinné podobě.“*

[22] *Není tedy pochyb, že podání žalobce bylo z pohledu výše vyjádřeného právního názoru vadné v tom smyslu, že nebylo učiněno předepsanou formou. Otázkou však je, jaké důsledky tato vada v oblasti daňových přiznání k DPH měla v rozhodné době.*

[23] *V rozhodné právní úpravě nebylo dostatečně jednoznačně stanoveno, že podání učiněné jiným než předepsaným způsobem má jen a pouze kvůli tomu, že se tak stalo, vadu, pro kterou by, dle § 74 odst. 1 daňového řádu, a) nebylo způsobilé k projednání, nebo pro kterou by b) nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní.*

[24] *Obsah podání (daňového přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012), jak je patrné z jeho papírové formy, do níž bylo zjevně transformováno vytištěním dokumentu ve formátu „*.pdf“ došlého správci daně datovou zprávou, je funkčním ekvivalentem podání, které by bylo učiněno na papírovém formuláři. Z hlediska možnosti zpracování daňového přiznání při správě daní tedy uvedený úkon žádnou funkční vadou netrpí. Způsobilé k projednání tedy dané podání zcela jistě bylo. První z alternativ, která by dávala správci daně oprávnění a zároveň povinnost vyzvat k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 daňového řádu, tedy zjevně nebyla naplněna.*

[25] *Není však naplněna ani druhá z výše uvedených alternativ dle § 74 odst. 1 daňového řádu, a sice že by podání nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. Obecně platí, že podání je účinné vůči správci daně a má účinky pro správu daní od okamžiku, kdy dojde do sféry správce daně, a tím způsobem, jaký plyne z jeho obsahu. Jinak řečeno, účinky podání jsou závislé na obsahu podání a na čase, v němž bylo učiněno. 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. V ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu, upravujícím podání formou datové zprávy ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, nic takového stanoveno není. Podle § 74 odst. 3 daňového řádu pak neúčinnost podání nastává (jen a pouze) tehdy, pokud by nebyly vady podání (logicky jen takové, jež bylo třeba odstraňovat, tedy jen a pouze takové, které mají povahu vad podle § 74 odst. 1 daňového řádu) ve stanovené lhůtě odstraněny.

[26] Jedinou formulací, o níž by bylo lze opřít závěr o implicitním stanovení neúčinnosti každého jiného podání, než které má jednu z forem uvedených v § 72 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu, by byla slova „(...) jen na tiskopise (...)“ užitá v § 72 odst. 1 daňového řádu. Analogicky by zde byl aplikován právní názor vyjádřený v bodě 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 6 Ads 32/2014 – 37.

[27] Takový závěr však v nyní projednávané věci není na místě. Zásadní odlišností nyní projednávané věci a podávání žádostí o důchod (v daném případě o invalidní důchod), o něž šlo ve věci sp. zn. 6 Ads 32/2014, jsou důvody, pro které by mělo být podání učiněné jinou než předepsanou formou nahlíženo jako neúčinné. **Je totiž nutno rozlišit mezi podáním učiněným na formuláři jako takovém a podáním učiněným v konkrétní „technické“ formě formuláře.**

[28] Formulář jako takový lze považovat za nástroj pro strukturování a zároveň jisté zjednodušení „košaté“ životní reality. Formulář umožňuje údaje potřebné pro administraci určité záležitosti „vtěsnat“ do předem připravených kategorií (jež obvykle mají ve formuláři podobu kolonek, které je nutno určitým způsobem vyplnit). Současně je nástrojem vhodným k tomu, aby orgán, jenž formulář přijímá, rychle a jednoduše ověřil, že nic podstatného nebylo žadatelem či jinou osobou, která s orgánem vychází ve styk, opomenuto orgánu sdělit. Na druhé straně po osobě, jež má formulář vyplnit, není požadováno v zásadě nic navíc oproti činění běžného, neformulářového podání. Poskytuje orgánu zásadně tytéž informace, pouze v předem stanovené struktuře. Požadavek učinit podání na formuláři, je-li tato povinnost dostatečně jednoznačně formulována, je pak legitimní zejména tehdy, vyžaduje-li povaha vyřizované věci vysokou míru jistoty o tom, že orgán dostává v podání od jednotlivce všechny potřebné informace a že tyto informace jsou (přínejmenším na první pohled) dostatečně přesné a spolehlivé. Toto byl hlavní důvod, pro který Nejvyšší správní soud za jinak ne zcela jednoznačně formulované zákonné úpravy (viz rozbor provedený v bodech 23 až 26 rozsudku č. j. 6 Ads 32/2014 – 37) ve věci sp. zn. 6 Ads 32/2014 ještě akceptoval, že nepodání žádosti o důchod na předepsaném formuláři činí podání neúčinným (k teleologii dané úpravy jako hlavnímu důvodu soudem zvoleného výkladu viz argumentaci v bodě 27 uvedeného rozsudku). Velmi zjednodušeně řečeno – v řízení o žádosti o důchod je jen velmi obtížně představitelné, že by je bylo možno rozumně vést, aniž by žadatel poskytl orgánu sociálního zabezpečení strukturovaný soubor informací, jenž bude podkladem zkoumání podmínek nároku na důchod a výpočtu důchodu. Proto lze podání žádosti o důchod na formuláři (tedy v předem stanovené strukturované podobě) považovat za velmi žádoucí (byť jistě ne zcela nezbytné).

[29] V nyní projednávané věci však je její podstatou něco poněkud jiného. Nejde tu o to, zda orgán dostane od jednotlivce podání na formuláři, anebo nikoli. O povinnost podání na formuláři učinit strany spor nevedou. Vedou spor o to, zda podání ve formátu „*.pdf“, tedy v určité technické podobě formuláře, s nímž zákon výslovně nepočítá, ale která je

schopna splnit svoji funkci po obsahové stránce úplně stejně jako jiná technická podoba formuláře, se kterou naopak zákon výslovně počítá (formulář v papírové, tedy listinné podobě), je třeba považovat za takové podání, které, slovy zákona, nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. A to zjevně naplněno není. 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.*

[30] Co zajištěno není, je způsobilost takto poskytnutých dat pro strojové zpracování ve specifických podmínkách daňové správy, která se z důvodů, jež nyní Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné hlouběji zkoumat, rozhodla pracovat s formátem „.xml“.* Zjednodušeně řečeno – *není zajištěno dodání datového souboru nejen v potřebné logické a systematické struktuře, ale i v takovém datovém formátu, který je jednoduše využitelný v konkrétních podmínkách daňové správy (zejména s ohledem na jí používané počítačové programové vybavení). Tento chybějící „nadstandard“ by však mohl být považován u podání učiněného ve formátu „*.pdf“ za důvod jeho neúčinnosti pouze za předpokladu, že by rozhodná úprava v daňovém řádu obsahovala formulaci obsahově podobnou té, kterou lze nalézt ve druhé větě § 123e odst. 2 písm. a) zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o organizaci“).* Uvedené ustanovení praví, že (j)e-li podle tohoto zákona nebo ve věcech pojistného podle zvláštního zákona pro podání nebo jiný úkon předepsán tiskopis, lze podání nebo jiný úkon učinit pouze a) v elektronické podobě zasláním na určenou elektronickou adresu podatelny orgánu sociálního zabezpečení nebo do určené datové schránky orgánu sociálního zabezpečení; podání nebo jiný úkon lze v elektronické podobě učinit pouze ve formě datové zprávy, a to ve formátu, struktuře a tvaru určeném příslušným orgánem sociálního zabezpečení. Nesplňuje-li podání nebo jiný úkon tyto podmínky, nepřihlíží se k němu; orgán sociálního zabezpečení je povinen upozornit toho, kdo učinil podání nebo jiný úkon v elektronické podobě, které nesplňuje tyto podmínky, na tuto skutečnost a na to, že se k tomuto podání nebo jinému úkonu nepřihlíží.

[31] Formulace „Nesplňuje-li podání nebo jiný úkon tyto podmínky, nepřihlíží se k němu; (...)“ připnutá za pasáž stanovící povinnost „podání nebo jiný úkon lze v elektronické podobě učinit pouze ve formě datové zprávy, a to ve formátu, struktuře a tvaru určeném příslušným orgánem sociálního zabezpečení,“ je dostatečně silným vyjádřením pravidla, že na podání nebo jiný úkon učiněný v elektronické podobě ve formě datové zprávy, ale v jiném než příslušným orgánem sociálního zabezpečení určeném formátu, struktuře nebo tvaru se má hledět, jako by nebylo učiněno (srov. argumentaci v bodě 23 rozsudku č. j. 6 Ads 32/2014 – 37). Tato formulace v zákoně o organizaci je však podstatně „silnější“ (přísnější v následku pro jednotlivce) než soubor podmínek neúčinnosti podání stanovený v § 74 odst. 1 daňového řádu ve spojení s jeho odst. 3.

[32] Z výše uvedených důvodů lze plně souhlasit s krajským soudem, že za rozhodné právní úpravy bylo podání daňového přiznání k DPH prostřednictvím datové zprávy, jejíž součástí byla elektronická forma tiskopisu vydaného Ministerstvem financí (v obecně široce užívaném datovém formátu „.pdf“), podáním, které správce daně nemohl shledat neúčinným postupem podle § 74 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud tedy zcela správně posoudil rozhodnou právní otázku. (...)“.*

Na věc posuzovanou Krajským soudem v Plzni plně dopadala příslušná ustanovení daňového řádu (§ 70 až § 74), kterážto úprava, podle výše prezentovaných názorů Nejvyššího správního soudu, neobsahovala žádná striktní omezení, podle nichž by se na podání učiněné v jiném formátu, než předepsaném, hledělo, jako by nebylo učiněno [k tomu srov. např. Nejvyšším správním soudem zmíněný § 123e odst. 2 písm. a) zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, příp. § 101a odst. 3 zákona o DPH ve spojení s jeho § 101a odst. 1 v aktuálním znění]. Žádnou takovou kategorickou úpravu neobsahoval ani zákon o daních z příjmů. Dále, i ve věci sp. zn. 30 Af 55/2016 je spor veden o to, zda podání ve formátu „*.pdf“, tedy v určité technické podobě formuláře, s nímž zákon výslovně nepočítá, ale která je schopna splnit svoji funkci po obsahové stránce úplně stejně jako jiná technická podoba formuláře, se kterou naopak zákon výslovně počítá (formulář v papírové, tedy listinné podobě), je třeba považovat za takové podání, které, slovy zákona, nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud (viz výše bod [29]), to zjevně naplněno není, neboť 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 jakýchkoliv pochyb zajištěna a správce daně dostane potřebná data v takové struktuře, která mu umožní bez neúnosných těžkostí stanovit daň (což Finanční úřad pro Plzeňský kraj nepochybně, ba naopak potvrdil ve vyřizení stížnosti ze dne 14. 9. 2015, čj. 1567957/15/2301-80543-404711). Ergo, správce daně nebyl oprávněn vyzývat žalobkyni k podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2014 s tím, že neodstranila vady podání a neodstraněním vad podání daňového přiznání došlo k tomu, že se dané podání stalo ve smyslu § 74 odst. 3 daňového řádu neúčinným a hledí se na něj, jako by nebylo vůbec podáno. A v příčinné souvislosti s uvedeným závěrem zde tak nebyl prostor pro uložení pokuty žalobkyni za nepodání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob ve smyslu § 250 daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že soud shledal v postupu správních orgánů nezákonnost, zrušil napadené rozhodnutí (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude správce daně vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[V] Náklady řízení

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Žalobkyni byla přiznána náhrada důvodně vynaložených nákladů ve výši zaplaceného poplatku, neboť žádné jiné takové náklady řízení neuplatnila.

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možností žalované tuto platbu realizovat).

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

V Plzni dne 30. ledna 2018

JUDr. Václav Roučka
v.r.
předseda senátu