



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudců Ondřeje Mrákoty a Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **GANÉŠA s.r.o.**, se sídlem Komenského 87/3, Liberec, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem U Bulhara 1611/3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 9. 2017, čj. 41182/17/5200-11433-700681, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 19. 7. 2018, čj. 59 Af 49/2017-67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Tato kauza se týká pokuty za zaslání přiznání k dani z příjmů jinak než elektronicky ve zvláštní struktuře a formátu, a to v rozporu s pokyny finanční správy (§ 247a odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 72 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015).

[2] Žalobkyně podala dne 11. 7. 2016 přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015, avšak ne v souladu s pokyny finanční správy (přiznání k dani bylo v pořádku ve formátu „*.xml“, avšak přiložená účetní závěrka byla ve formátu „*.pdf“). Správce daně ji dne 23. 1. 2017 vyzval k odstranění vad podání (§ 74 odst. 1 daňového řádu), které dle něj spočívaly v nedodržení zveřejněného formátu a struktury podání včetně přílohy – účetní závěrky (§ 72 odst. 3 a 4 daňového řádu, pokyn GFŘ-D-24). Jelikož žalobkyně na tuto

výzvu nereagovala, podání se stalo neúčinným dle § 74 odst. 3 daňového řádu (úřední záznam ze dne 21. 2. 2017). Následně dne 23. 2. 2017 správce daně vydal rozhodnutí, jímž žalobkyni uložil pokutu za učinění podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu jinak než elektronicky (§ 247a odst. 2 a 3 daňového řádu). Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí odvolala, avšak žalovaný odvolání zamítl.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou. Krajský soud shora označeným rozsudkem zrušil jak rozhodnutí správce daně, tak rozhodnutí žalovaného. Přitom konstatoval, že požadavky na formát a strukturu podání uvedených v § 72 odst. 1 daňového řádu nestanovil zákon a tyto nebyly přijaty ani jiným „způsobilým“ podzákonným předpisem. Proto správce daně nemohl žalobkyni trestat za nedodržení formátu a struktury v jejich podáních.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vymezil předmět řízení před finančními orgány, což mělo za následek nesprávné posouzení právní otázky. Upozorňuje, jak v průběhu daňového řízení nahlížel na vady jednotlivých podání (daňových přiznání), které mu žalobkyně v této věci zaslala. Podrobněji vysvětluje, proč je potřebné, aby mu podání, jakož i jeho přílohy byly doručovány elektronicky ve formátu a struktuře, které finanční správa určí (soubory typu „*.xml“), a také poukazuje na účinky podání, které je učiněno v jiném než zveřejněném formátu a struktuře. Konečně se vymezuje také proti stěžejnímu závěru krajského soudu, že pokyn GFŘ-D-24, který vydalo Generální finanční ředitelství, není způsobilým pramenem práva, jenž by mohl založit odpovědnost za správní delikt dle daňového řádu. V doplnění kasační stížnosti pak polemizuje s nejnovější judikaturou NSS.

[5] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobami oprávněnými. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.]; neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat bez návrhu.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Ze správního spisu mj. vyplynulo, že žalobkyně zastoupená daňovým poradcem eTAX s.r.o. podala dne 11. 7. 2016 *třemi* způsoby daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015. Poprvé v 10:07:04 prostřednictvím datové zprávy se zaručeným elektronickým podpisem zmocněnce na společné zařízení správců daně podala daňové přiznání ve formátu „*.xml“, spolu s účetní závěrkou ve formátu „*.pdf“ s údaji za jiný daňový subjekt (daňové přiznání č. 1). Podruhé v 10:08:42 podala obecnou písemnost prostřednictvím datové schránky zmocněnce, přílohou bylo

pokračování

daňové přiznání a účetní závěrka, obojí ve formátu „*.pdf“ (daňové přiznání č. 2). Potřetí a nakonec daňové přiznání podala téhož dne i v listinné podobě prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, a to s předepsanými přílohami (daňové přiznání č. 3). K vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 přistoupil správce daně právě na základě tohoto listinného daňového přiznání ze dne 11. 7. 2016, které správci daně došlo nejpozději (§ 74 odst. 4 daňového řádu).

[9] Výzvou ze dne 23. 1. 2017 správce daně vyzval žalobkyni k odstranění vad podání ze dne 11. 7. 2016 (daňové přiznání č. 1) spočívajících v nedodržení zveřejněného formátu a struktury podání, včetně přílohy – účetní závěrky, jelikož měl za to, že ani daňové přiznání č. 2 vady prvního podání neodstranilo. Protože žalobkyně ve stanovené lhůtě vadu podání neodstranila, konstatoval správce daně, že daňové přiznání č. 1 se stalo neúčinným (úřední záznam ze dne 21. 2. 2017). Následně platebním výměrem ze dne 23. 2. 2017 uložil žalobkyni povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč, protože podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu učinila jinak než elektronicky (§ 247a odst. 2 a 3 daňového řádu).

[10] Pro vyřešení vznesených právních otázek je rozhodná právní úprava ve znění účinném ke dni podání daňových přiznání (11. 7. 2016), jelikož právní jednání učiněné právě v tento den určuje podstatu celého sporu. Jen o tomto jednání je možné uvažovat jako o skutku, pro které by žalobkyně mohla být sankcionována.

[11] Dle § 38m odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je poplatník povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob (viz též § 135 a § 136 daňového řádu). Podle § 72 odst. 1 daňového řádu lze podat řádné nebo dodatečné daňové tvrzení jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem. Dle odst. 3 lze podání podle odstavce 1 učinit i datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3. Podle odst. 4 pak s účinností od 1. 1. 2015 platí, že *pokud daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.*

[12] Formát a strukturu datové zprávy, jejímž prostřednictvím se činí podání vůči orgánům finanční správy jako správcům daně, zveřejnilo Generální finanční ředitelství pokynem GFR-D-24¹. S účinností od 1. 1. 2016 musí být podání specifikovaná v § 72 odst. 1 (konkrétněji v § 72 odst. 4) daňového řádu učiněna ve formátu „*.xml“ a ve struktuře odpovídající příslušnému XSD schématu definovanému a zveřejněnému na adrese (zveřejněné formuláře). V pokynu jsou vysvětleny také další podrobnosti potřebné k doručení vybraných podání elektronicky.

[13] Klíčovým je znění ustanovení o vadách. Dle § 74 odst. 1 daňového řádu platí, že pokud má podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže

¹ Pokyn GFR-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy [online, cit. 2019-05-10]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-24.pdf.

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. Dle odst. 3 nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyzoomí podatele; vyzoomění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon. Konečně dle odst. 4 cit. ustanovení, účinného od 1. 1. 2015, platí, že pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoli mělo být učiněno elektronicky, hledí se na něj jako na podání bez vady; to platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup (zvýraznění doplněno).

[14] Podle § 247a odst. 2 vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč, pokud učinil podání podle § 72 odst. 1 jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky. Dle odst. 3 pak o povinnosti platit pokutu podle odstavce 2 rozhodne správce daně platebním výměrem.

[15] Mezi účastníky není sporná výše samotné daňové povinnosti, nepřou se ani o skutkovou stránku věci, tj. že přiznání k dani nebylo podáno přesně podle požadavků zákona, které specifikuje pokyn GFŘ-D-24. Jádrem sporu je, zda správce daně za výše popsané situace mohl žalobkyni vyzvat k odstranění vad podání a zda po tom, co tyto vady neodstranila, mohl vyměřit pokutu dle § 247a odst. 2 a 3 daňového řádu.

[16] NSS předeseílá, že nijak nezpochybňuje potřebu digitalizace a automatizace správy daní, kterou stěžovatel nejen v kasační stížnosti obhajuje. Proměna správy daní z listinné na digitální jistě minimalizuje počet chyb a přispěje k celkovému zjednodušení a zrychlení řízení, což je v konečném důsledku ku prospěchu nejen orgánům finanční správy, ale hlavně daňovým subjektům. Stěžovatel se však valnou částí kasační argumentace *míjí* s rozhodovacími důvody krajského soudu. V kasační stížnosti obhajuje samotnou digitalizaci správy daní a ilustruje postupy, které je dle něj nutné podstoupit, pokud daňový subjekt, který je povinen podat přiznání k dani elektronicky a kvalifikovanou formou, tuto povinnost nesplní. Na základě toho pléduje za (jeho) výklad zákona, který odpovídá (jím) zaváděné praxi.

[17] V rozsudku ze dne 3. 1. 2018, čj. 2 Afs 25/2015-38, č. 3691/2018 Sb. NSS, věc *Punktum I*, kritizoval NSS nedostatek právního podkladu (§ 72 odst. 3 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2014 ve spojení s pokynem GFŘ) pro to, aby správce daně shledal neúčinným podání daňového přiznání v jiné, než zvláštní předepsané elektronické formě. S účinností od 1. 1. 2015 zákonodárce doplnil dotčenou část daňového řádu o několik ustanovení, některá stávající ustanovení pak novelizoval. Zákonodárce zejména umožnil správcům daně stanovit formát a strukturu datové správy, v níž jim mají vybrané daňové subjekty *povinnost* posílat některé druhy podání (§ 72 odst. 4). Tím jasně a srozumitelně stanovil vybraným daňovým subjektům povinnost komunikovat s ním elektronicky a v kvalifikované formě (formátu). Zákon ovšem nestanovil přesný formát a strukturu datové zprávy; na správci nechal, ať zvolí konkrétní řešení. Správce daně pak vydal pokyn, dle něhož mají daňové subjekty zasílat určité datové zprávy v XSD schématu, který odpovídá formátu „*.xls“.

pokračování

[18] Jakkoliv nelze považovat právní regulaci vydanou ve formě pokynu správce daně za ideální (viz kritiku takové právní regulace v rozsudku 2 Afs 25/2015, *Punktum I*, body 34 a 35), obecná závaznost takových pravidel dosud nebyla zpochybněna (viz tamtéž, také rozsudek ze dne 20. 3. 2019, čj. 9 Afs 383/2018-40, věc *Punktum II*, bod 32, a rozsudek ze dne 14. 9. 2017, čj. 9 Ads 177/2016-89, č. 3633/2017 Sb. NSS, věc *eTAX*, část III.D).

[19] Jádrem pudla však není otázka stanovení formy elektronického podání, jak uvedl krajský soud, ale spíše otázka toho, zda podání učiněné ve formátu „*.pdf“ je vskutku neúčinné. Klíčem k řešení věci je tedy výklad § 74 daňového řádu (cit. v bodě [13] shora). Jak vysvětlil NSS již ve věci 9 Afs 383/2018, *Punktum II* (cit. v bodě [18] shora), podle § 74 odst. 1 daňového řádu lze k výzvě a k případnému prohlášení neúčinnosti podání přistoupit pouze tehdy, pokud kvůli vadě takové podání buď nebylo způsobilé k projednání, anebo pro kterou by nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. Podání učiněné ve formátu „*.pdf“ bezesporu způsobilé k projednání je, stěžovatel však má za to, že v tomto formátu učiněné podání *nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní* (bod 10 doplnění kasační stížnosti ze dne 14. 5. 2019). NSS k tomu uvádí, že správce daně může bez jakýchkoli pochyb dostatečně jednoduše pracovat i s podáním ve formátu „*.pdf“, alespoň v základní rovině se může spolehnout na jeho přesnost a spolehlivost. I takové podání poskytne správci daní požadovaný soubor informací v předem určené struktuře a tudíž má předpokládané účinky pro správu daní. Správce daně dostane potřebná data v takové struktuře, která mu umožní bez neúnosných těžkostí stanovit daň (viz *Punktum II*, body 27 až 30).

[20] Pokud by měly být odejmuty účinky podání, například kvůli nedodržení stanovené formy elektronického podání „*.xls“, musel by takový důsledek dostatečně jednoznačně a nepochybně ze zákona plynout. Takový důsledek však z právní úpravy v červenci 2016 neplynul. Zákonodárce sice s účinností od 1. 1. 2015 jasně stanovil *povinnost* podávat některá podání zvláštním způsobem a v kvalifikované formě (§ 72 odst. 4 daňového řádu ve spojení s pokynem GFR-D-24), ovšem opomněl výslovně vymezit, jak bude naloženo s podáními, které tuto povinnost nedodrží. NSS neshledal důvod, proč by se přes nově vložený § 72 odst. 4 daňového řádu (povinnost podat daňové přiznání elektronicky v stanoveném formátu a struktuře) měl odklonit od závěrů dosavadní judikatury, že by podání (resp. jeho příloha) ve formátu „*.pdf“ nemělo mít pro správu daní předpokládané účinky (srov. *Punktum II*, body 24 a 30).

[21] Stěžovatel s právě uvedenými názory polemizuje, a upozorňuje, že NSS v podstatě znemožňuje v režimu § 74 daňového řádu prohlásit elektronické podání ve formátu „*.pdf“ za neúčinné. NSS je však přesvědčen, že neúčinnost podání v obecném daňovém řízení nelze dovozovat krkolomnými výklady daňového řádu, které volí stěžovatel.

[22] NSS v kauze *Punktum II* v této souvislosti v bodě 31 příhodně poukázal na § 101a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění od 1. 5. 2016, který jednoznačně stanovil neúčinnost podání učiněného v jiném než stanoveném formátu:

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*.
(zvýraznění doplnil NSS)

[23] Podobně lze odkázat též na dikci § 123e odst. 2 písm. a) zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, které ve znění od 1. 1. 2013 zní:

(2) Je-li podle tohoto zákona nebo ve věcech pojistného podle zvláštního zákona³²⁾ 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, (...)

(zvýraznění doplnil NSS)

[na právě citované ustanovení jako příklad dostatečně silného vyjádření vyžadovaného pravidla odkázal rozsudek 2 Afs 25/2015, *Punktum I*, body 30 a 31].

[24] Na rozdíl od zákonů právě uvedených lze v obecném daňovém řízení dospět k neúčinnosti elektronického podání v jiném než stanoveném elektronickém formátu jen velmi komplikovaným postupem dle § 74 daňového řádu, který se v nynější kasační stížnosti snaží prosadit stěžovatel. S tím ale nemůže NSS souhlasit, *nota bene* v situaci, kdy by v důsledku takového výkladu měla být žalobkyně dokonce sankcionována.

[25] Vzhledem k shora řečenému lze dát stěžovateli do jisté míry za pravdu, že krajský soud nesprávně vymezil předmět sporu. Podstatná část argumentace krajského soudu přesto ob stojí. V návaznosti na předcházející argumentaci uvedenou shora je zřejmé, že nutnou podmínkou sporné sankce byl (chybný) postup správce daně, který nekvalifikované elektronické podání prohlásil za neúčinné.

[26] Rozsudek krajského soudu není ani nepřezkoumatelný. Krajský soud se nemusel - pečlivěji než učinil - zabývat skutkovým stavem věci (daňovým přiznáním č. 1 - č. 3) a vzhledem k jeho závěrům vůbec nemusel řešit zákonnost výzvy k odstranění vad daňového přiznání č. 1.

[27] Krajský soud proto rozhodnutí vzešlá z orgánů finanční správy správně zrušil. NSS argumentaci krajského soudu doplnil, dospěl však ke stejnému závěru, že na věc aplikovatelné právní předpisy v roce 2016 neumožňovaly správci daně v tomto případě vydat rozhodnutí o správním deliktu. Důvody rozsudku krajského soudu tedy v podstatné míře obstály (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[28] Na závěr lze obdobně jako ve věci *Punktum II* dodat, že nosným důvodem tohoto rozsudku je, jak je výše podrobně vyloženo, že v nyní projednávaném případě rozhodná právní úprava neumožnila shledat neúčinným podání učiněné způsobem, který zvolila žalobkyně. Nebylo tedy nezbytné zkoumat, zda samotný požadavek podávat určitá podání ve formátu „*.xml“ byl stanoven ústavně předepsanou formou.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně byla ve věci plně úspěšná a právo na náhradu nákladů řízení by jí proto náleželo, žádné náklady řízení jí však nevznikly. Proto ani jí NSS náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. května 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu