



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **BD Consult, s.r.o.**, sídlem Jeseniova 1196/52, Praha 3, zastoupená JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem, sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v nevyřízení žádosti žalobkyně o poskytnutí autentizačních údajů k elektronické evidenci tržeb ze dne 18. 2. 2020, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 8. 2020, č. j. 10 A 54/2020 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně dne 18. 2. 2020 požádala žalovaného prostřednictvím datové zprávy (odeslané z její datové schránky) o autentizační údaje k elektronické evidenci tržeb podle § 13 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Žalovaný považoval žádost žalobkyně za vadnou z důvodu nesplnění zákonného požadavku na formu jejího podání, neboť zákon o

evidenci tržeb připouští možnost podat žádost pouze ústně do protokolu u jakéhokoli věcně příslušného správce daně, anebo prostřednictvím společného technického zařízení správce daně - aplikace EPO „Elektronická podání pro finanční správu“ (dále jen „portál EPO“). Podání učiněné formou datové zprávy prostřednictvím systému datových schránek proto nemohlo mít dle žalovaného předpokládané účinky pro správu daní ve smyslu § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jelikož žalobkyně vadu podání k výzvě žalovaného ze dne 28. 2. 2020, č. j. 1641401/20/2003-00510-109180, neodstranila, stalo se ve smyslu § 74 odst. 3 daňového řádu podáním neúčinným. O těchto následcích byla žalobkyně ve výzvě poučena. Z tohoto důvodu žalovaný autentizační údaje k elektronické evidenci tržeb neposkytl.

[2] Žalobkyně napadla postup žalovaného žalobou na ochranu před nezákonným zásahem u Městského soudu v Praze, jíž se domáhala určení, že shora uvedená výzva žalovaného *byla* nezákonným zásahem, a žalovanému se nařizuje žádost o autentizační údaje projednat. Městský soud nejprve vyzval žalobkyni, aby odstranila vadu žaloby spočívající v nesprávné formulaci žalobního petitu, a to mj. s ohledem na nemožnost domáhat se vedle výroku zakazujícího pokračovat v zásahu, jehož důsledky trvají, rovněž deklaratorního výroku (určení, že zásah byl nezákonný). K výzvě soudu žalobkyně upřesnila, že požaduje, aby soud deklaroval, že neprojednání žádosti žalobkyně o autentizační údaje *je* nezákonným zásahem, a aby žalovanému nařídil projednání podané žádosti. Městský soud žalobkyni opětovně upozornil, že není možné se domáhat vydání deklaratorního výroku o nezákonnosti zásahu v případě, kdy důsledky tvrzeného zásahu trvají. Žalobkyně sdělila, že na upraveném návrhu rozsudečného výroku trvá, což odůvodnila argumentací založenou na užití přítomného slovesného času (*je*) oproti času minulému (*byl*).

[3] Městský soud podanou žalobu odmítl v části, jíž se žalobkyně domáhala určení, že nevyřízení její žádosti o poskytnutí autentizačních údajů je nezákonným zásahem. Argumentaci založenou na užití odlišného slovesného času (přítomného oproti minulému) městský soud odmítl. Vyšel z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 - 48), dle které směřuje-li žaloba proti zásahu, jehož důsledky trvají, nelze se domáhat samostatného deklaratorního výroku o nezákonnosti zásahu, ale pouze výroku, kterým se žalovanému něco zakazuje, resp. přikazuje. Deklaratorním výrokem lze tedy podle městského soudu rozhodnout v souladu s dosavadní judikaturou pouze tehdy, byl-li zásah ukončen, a tedy vyslovuje-li soud, že zásah *byl* nezákonný. Městský soud se rovněž stručně vypořádal s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015 - 38, č. 3691/2018 Sb. NSS, a ze dne 11. 2. 2020, č. j. 9 Afs 70/2018 - 38, na které žalobkyně poukázala v podané žalobě.

[4] V části, jíž se žalobkyně podanou žalobou domáhala, aby soud žalovanému přikázal vyřídit její žádost o poskytnutí autentizačních údajů, městský soud žalobu zamítl. Konstatoval, že pokud žalobkyně odeslala žádost prostřednictvím systému datových schránek, nedodržela zákonem požadovanou formu (§ 13 odst. 3 zákona o evidenci tržeb) učinit podání (žádost) ústně do protokolu u správce daně, anebo prostřednictvím portálu EPO. Pro tuto vadu nemohlo mít podání žádosti předpokládané účinky pro správu daní (§ 74 odst. 1 daňového řádu), a jejím neodstraněním ve stanovené lhůtě se tak podání stalo neúčinným (§ 74 odst. 3 daňového řádu). Městský soud poukázal na skutečnost, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015 - 40,

pokračování

č. 3691/2018 Sb. NSS, na který žalobkyně v této souvislosti upozornila, řešil odlišnou problematiku. Citovaný rozsudek se zabýval podáním učiněným v jiném elektronickém formátu (.pdf namísto .xlm), nikoli způsobem jeho podání. Městský soud akcentoval zvláštní úpravu obsaženou v § 13 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, která připouští pouze dvě možné formy (slovy městského soudu „způsoby“) podání žádosti o poskytnutí autentizačních údajů k elektronické evidenci tržeb. Žalobkyně však ani jednu ze zákonem požadovaných forem podání žádosti nedodržela. Jako nepřipadný městský soud odmítl rovněž poukaz žalobkyně na nález Ústavního soudu ze dne 12. 11. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 19/17, č. 337/2019 Sb., který se zabýval ústavním požadavkem na stanovení náležitostí formulářů (vymezení údajů nezbytných pro správu dní) zákonem, resp. podzákonným právním předpisem. V souzené věci nebylo dle městského soudu sporné užití příslušného formuláře, který žalobkyně vyplnila, ani rozsah či obsah žalovaným požadovaných údajů, nýbrž se jednalo o následky spojené s nedodržením předepsaného způsobu jeho podání.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž zopakovala svou dřívejší argumentaci obsaženou v podané žalobě. Připustila, že v souladu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu nelze požadovat deklaraci nezákonného zásahu, k němuž došlo v minulosti (a v době podání žaloby již zásah netrvá), a zároveň požadovat, aby žalovaný něco konal (resp. nekonal). Nerozumí však tomu, proč by v případě zásahu, který stále trvá (nebo trvají jeho důsledky), nebyl vedle výroku ukládajícího žalovanému povinnost plnit (tj. zákazu, resp. příkazu konat) možný i deklaratorní výrok, že zásah je nezákonný. Závěr soudu, že vedle sebe nemohou tyto dva výroky existovat, dle stěžovatelky nutně vede k tomu, že nemůže-li soud konstatovat nezákonnost zásahu, zásah z tohoto důvodu nezákonným býti nemůže, a tedy ani nelze zakázat jeho pokračování. Stěžovatelka zdůraznila, že žalobní petit byl v souzené věci formulován v přítomném slovesném čase (*pozn.: takto formulován byl petit po úpravě na základě výzvy městského soudu*) a stěžovatelka se jím domáhala jednak odstranění negativních důsledků zásahu, které trvají, avšak zároveň i určení, že zásah je nezákonný. Judikaturu v této otázce označila za nejednotnou s tím, že na řešenou otázku existují různé právní názory.

[6] Stěžovatelka zpochybnila také výrok o zamítnutí zásahové žaloby v části, jíž se domáhala, aby městský soud žalovanému nařídil žádost o autentizační údaje projednat. Stěžovatelka se domnívala, že nedodržení předepsané formy podání žádosti nemohlo mít za následek její odmítnutí, žádost byla dle jejího názoru způsobilá k věcnému projednání. Zákon o evidenci tržeb neupravuje toliko jedinou možnost podání (skrzej portál EPO), ale umožňuje rovněž podání ústně do protokolu u správce daně. Do protokolu sepsané podání pak musí zaměstnanec správce daně „vložit“ do portálu EPO, a stejným způsobem proto mohl postupovat i v případě podání zasláního systémem datových schránek. Stěžovatelka v této souvislosti citovala obsáhlé pasáže z již zmiňovaného rozsudku č. j. 2 Afs 25/2015 - 38, který městský soud dle jejího názoru dezinterpretoval, vytrhl-li z kontextu jediný bod jeho odůvodnění. Stěžovatelka pokládala za rozhodující, že zákon o evidenci tržeb nestanoví, že by podání, které nebylo učiněno způsoby upravenými v § 13 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, bylo neúčinné, či se k němu nepřihlíželo. Rovněž nesouhlasila s tím, jak se městský soud vypořádal s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/17.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožnil se závěry městského soudu a uvedl, že stěžovatelka pouze obsáhle rekapituluje nesporný skutkový stav a opakuje argumentaci uplatněnou již dříve v podané žalobě. Dle žalovaného zákon o evidenci tržeb jednoznačně stanoví možné způsoby podání žádosti, které stěžovatelka nedodržela, což se nyní snaží zpochybnit odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která však na souzený případ nedopadá.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

III.1. Odmítnutí zásahové žaloby v části obsahující deklaratorní petit, že je zásah nezákonný

[9] Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se každý, kdo byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, *může žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný*. Z hlediska poskytované soudní ochrany pak soud může v souladu s § 87 odst. 2 s. ř. s. určit, že *provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky, anebo broží-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem*. Po přijetí novely provedené zákonem č. 303/2011 Sb. tak soudní řád správní umožňuje žalobcům navrhopat a správním soudům rozhodovat nejen výroky zakazujícími, resp. příkazujícími, ale rovněž výroky určovacími (deklaratorními). Důvodová zpráva k novele č. 303/2011 Sb. v souvislosti s rozšířením možnosti správních soudů rozhodovat v případech zásahových žalob také deklaratorním výrokem k této otázce v obecné části uvádí následující: „*Navrhovaná právní úprava (...) umožní domáhat se deklarování nezákonného zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu tehdy, pokud již zásah ani jeho důsledky netrvají a nebroží jeho opakování. Tím se zvýší úroveň ochrany veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob*“ (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno soudem).

[10] Samotný text soudního řádu správního (viz jeho citace výše) tedy umožňuje určení, že zásah nezákonným *byl*. Zákonodárcem zvolený minulý slovesný čas (viz znění § 82 a § 87 odst. 1 a 2 s. ř. s.) plně odpovídá jeho záměru vyjádřenému v důvodové zprávě. Smyslem a účelem provedené novelizace soudního řádu správního totiž bylo doplnění možnosti domáhat se deklarace nezákonných zásahů právě v těch případech, kdy již zásah ani jeho důsledky netrvají. V případě, že zásah či jeho důsledky přetrvávají, soudní řád správní umožňuje (a vždy umožňoval) soudní obranu zásahovou žalobu zápůřčí, při jejímž posuzování se správní soudy vždy jako předběžnou otázkou zabývají také tím, zda se v konkrétním případě jedná o zásah nezákonný, aniž by však jejich úvaha následně vyústila v samostatný deklaratorní výrok.

[11] Městský soud proto v souzené věci správně stěžovatelku vyzval k odstranění vady žaloby spočívající v chybné formulaci petitu, a není důvodem pro zrušení jeho rozsudku, že v souladu s dosavadní judikaturou (např. rozsudek ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 - 48), veden snahou „vyčerpat“ celý žalobní petit a rozhodnout o všech vznesených návrzích, žalobu v části, v níž stěžovatelka vedle výroku na plnění požadovala rovněž deklaraci nezákonnosti zásahu, odmítl. Závěr soudu o tom, že se správní orgán v konkrétním případě dopustil nezákonného zásahu, je totiž v takovém případě imanentně

pokračování

obsažen ve výroku na plnění, kterým se správnímu orgánu zakazuje nebo přikazuje něco konat (resp. nekonat).

[12] V této souvislosti tedy neobstojí ani stěžovatelčiny úvahy, že nemožnost souběžné existence deklaratorního výroku vedle výroku na plnění nutně povede k závěru, že nemůže-li soud konstatovat nezákonnost zásahu, zásah nezákonným není. Soud posuzuje otázku nezákonnosti zásahu jako otázku předběžnou pro poskytnutí ochrany na základě zásahové žaloby (§ 82 s. ř. s.), což však neznamená, že by výsledek tohoto posouzení byl povinen vtělit do samostatného (deklaratorního) výroku. Městskému soudu nemohly být v době vydání napadeného rozsudku známy závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku ze dne 26. 3. 2021, č. j. 6 As 108/2019 - 39, v němž v bodě [108] vyslovil následující závěry: „*Jakýkoli dogmatismus při požadavcích na formulaci výroku rozsudku, kterým soud vyhověl zásahové žalobě, není namístě. Při formulaci výroku je klíčová jeho srozumitelnost a vykonatelnost. Též u výroků reagujících na trvajících zásah proto může být pro přehlednost vhodné určit, že zásah je nezákonný a teprve pak (třebas i v dalším výroku) zakázat správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval (což ostatně odpovídá také prostému jazykovému výkladu § 87 odst. 2 věty první s. ř. s.).*“

[13] Zřejmým smyslem vysloveného závěru rozšířeného senátu je zmírnit předchozí „zbytečně kategorické“ judikurní závěry (např. rozsudek ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 - 48), podle nichž krajský soud *nesmí* v případě zápůřčí zásahové žaloby výrok o určení nezákonnosti zásahu vyslovit. Nic se však nemění na tom, že se žalobce určení nezákonnosti zásahu, který k okamžiku rozhodnutí soudu trvá, nemůže domáhat.

[14] K rozsudku č. j. 2 Afs 25/2015 - 38 citovanému výše pak Nejvyšší správní soud uvádí, že se v něm nezabýval přípustností samostatného deklaratorního výroku stojícího vedle výroku na plnění, neboť takovou námitku stěžovatel v tamní věci nevnesl. Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody podané kasační stížností (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a v tomto případě se nejednalo ani o vadu, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Citovaný rozsudek se k otázce přípustnosti samostatného deklaratorního výroku nijak nevyjadřuje a není v rozporu s judikaturou uvedenou výše. Též stěžovatelčinu argumentaci rozsudkem č. j. 9 Afs 70/2018 - 38 zmiňovaným výše považuje Nejvyšší správní soud za nepřipadnou. Ani v tomto případě se Nejvyšší správní soud, jsa vázán obsahem kasačních námitek, nezabýval přípustností samostatného deklaratorního výroku a rozsudek není v rozporu s jeho dosavadní judikaturou. Nejvyšší správní soud zároveň doplňuje, že v rozhodovací činnosti není vázán právními názory krajských soudů (učiněnými v poukazovaných kauzách navíc pouze implicitně), jichž se stěžovatelka v kasační stížnosti dovolávala.

III.2. Zamítnutí žaloby v části, jíž se stěžovatelka domáhala výroku zakazujícího pokračovat v porušování jejího práva

[15] Stran věcného posouzení, zda se žalovaný svým postupem dopustil vůči stěžovateli nezákonného zásahu, Nejvyšší správní soud uvádí, že v projednávaném případě nejsou mezi účastníky řízení sporné skutkové okolnosti případu. Jádrem sporu spočívá v zodpovězení právní otázky, zda nedodržení způsobu (zvláštních forem), stanovených v zákoně o evidenci tržeb pro podání žádosti o poskytnutí autentizačních údajů, je vadou podání, která musela být k výzvě žalovaného odstraněna (dle výkladu zastávaného

žalovaným a městským soudem), nebo se naopak o vadu podání nejedná, daňový subjekt nemusí být vyzýván k jejímu odstranění, a podání se tak z důvodu neodstranění vad nemůže stát neúčinným (dle výkladu zastávaného stěžovatelkou).

[16] Podle § 13 odst. 1 zákona o evidenci tržeb je poplatník povinen před přijetím první tržby evidované v běžném nebo zjednodušeném režimu podat žádost o autentizační údaje. Dle odst. 2 téhož ustanovení zákona platí, že *autentizační údaje slouží k přístupu na společné technické zařízení správce daně umožňující poplatníkovi správu certifikátu pro evidenci tržeb a údajů pro správu evidence tržeb.*

[17] *Žádost může podat poplatník nebo jeho zástupce oprávněný současně k převzetí autentizačních údajů pouze*

a) prostřednictvím společného technického zařízení správce daně datovou zprávou s ověřenou identitou této osoby způsobem, kterým se lze přihlásit do její datové schránky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, nebo

b) ústně do protokolu, a to u kteréhokoli věcně příslušného správce daně (§ 13 odst. 3 zákona).

[18] Ustanovení § 13 odst. 3 zákona o evidenci tržeb tedy představuje zvláštní právní úpravu vůči § 71 daňového řádu, který upravuje přípustné *formy podání* osob zúčastněných na správě daně vůči správci daně (písemnou, ústní do protokolu, datovou zprávou s uznávaným elektronickým podpisem, datovou zprávou odeslanou prostřednictvím systému datových schránek). Ze vztahu speciálního vůči obecnému lze přitom dovodit, že žádost o autentizační údaje je podle § 13 odst. 3 zákona o evidenci tržeb možné podat výhradně ústně do protokolu u kteréhokoli věcně příslušného správce daně, anebo prostřednictvím společného technického zařízení - portálu EPO. Vyloučena je tak možnost písemného podání (ať už na podatelně nebo zaslání provozovatelem poštovních služeb), jakož i možnost podání žádosti datovou zprávou (zaslanou buď elektronicky s elektronickým podpisem, nebo prostřednictvím systému datových schránek). Zákon o evidenci tržeb vyžaduje speciální formu datové zprávy podané skrze zvláštní portál EPO, na který si daňový subjekt právě žádostí o autentizační údaje zřizuje přístup, anebo umožňuje podat žádost osobně do protokolu u správce daně. K omezení širší „palety“ forem podání (slovy důvodové zprávy „způsobů doručování“) důvodová zpráva k vykládanému ustanovení zákona o evidenci tržeb uvádí následující: „*Z povahy věci pak při uvedených postupech, jejichž umožnění je účelem autentizačních údajů, dochází k restrikci oproti obecným způsobům doručování podle daňového řádu.*“ Ze stejného důvodu (*lex specialis derogat legi generali*) je vyloučena také aplikace § 73 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že datovou zprávu správce daně přijímá na svém technickém zařízení nebo prostřednictvím datové schránky, a neuplatní se tedy ani závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 428/2019 - 42.

[19] Od shora popsané *formy* podání je třeba odlišovat požadavky na strukturu podání a formát elektronického podání (datové zprávy). *Formát* je označením způsobu ukládání dat v příslušném počítačovém souboru, od něhož je odvislá možnost zpřístupnění dat prostřednictvím odpovídajícího (kompatibilního) počítačového softwaru. Příponami reprezentujícími jednotlivé formáty jsou např.: .xml, .doc, .html, .xls, .pdf. *Struktura* podání pak představuje způsob uspořádání obsahu a je obvykle vymezena typovými položkami. Nástrojem pro potřebné strukturování a zároveň určité zjednodušení „košaté“

pokračování

životní reality je formulář, který strukturu předepisuje prostřednictvím předem připravených kategorií (kolonek, které je nutno určitým způsobem vyplnit).

[20] V souzeném případě není mezi stranami spor ohledně dodržení struktury podání, neboť stěžovatelka využila příslušný formulář zveřejněný správcem daně, ani ohledně formátu datové zprávy (byť původní omylem zasláná automatizovaná výzva žalovaného ze dne 26. 2. 2020 hovořila o vadném formátu, výzva ze dne 28. 2. 2020 reagující na stížnost stěžovatelky již vadu žádosti spatřuje výhradně v nedodržení formy - způsobu jejího podání. Vadu stěžovatelkou podané žádosti tedy žalovaný a posléze i městský soud shodně spatřovali v nedodržení speciální formy podání předepsané v § 13 odst. 3 zákona o evidenci tržeb. Z tohoto důvodu tedy na souzený případ nedopadá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 6 Ads 32/2014 - 37, který řešil situaci nedodržení struktury podání – v podobě nepoužití příslušného formuláře. Nedopadá na něj ale ani výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 25/2015 - 38, který se zabýval situací a následky chybně zvoleného formátu datové zprávy (.pdf namísto .xml). Ani jeden z uvedených rozsudků neřešil situaci srovnatelnou s posuzovanou věcí, kdy byla dodržena struktura (a patrně i formát) datové zprávy, avšak nebyla dodržena speciální forma, kterou zákon o evidenci tržeb pro toto podání předepisuje. Zjednodušeně řečeno, problém v souzené kauze nespočíval ve formuláři, ani v jeho datovém formátu, nýbrž v „adrese“, na kterou byla datová zpráva stěžovatelkou zaslána. Přestože tedy argumentace městského soudu konkrétní pasáží obsaženou v rozsudku č. j. 2 Afs 25/2015 - 38, kterou v odůvodnění napadeného rozsudku užil na podporu svých závěrů, není zcela přiléhavá, jeho závěry obstojí.

[21] Nejvyšší správní soud se s městským soudem shoduje v posouzení, že výraz „pouze“ užitý v § 13 odst. 3 zákona o evidenci tržeb skutečně nedává daňovým subjektům jinou možnost, než zvolit právě jednu ze dvou speciálních forem podání. Toto významné omezení daňových subjektů při volbě formy žádosti o autentizační údaje je však logickým odrazem skutečnosti, že proces elektronické evidence tržeb po autentizaci daňového subjektu a získání přístupových údajů do portálu probíhá právě a jedině skrze tento portál správce daně (EPO), a proto rovněž generování autentizačních údajů musí probíhat přes tento portál, ať už na základě do něj podané elektronické žádosti, či na základě osobního podání „do protokolu“, při kterém pracovník správce daně zadává údaje přímo do tohoto portálu. Proto se při nesplnění zákonem stanoveného požadavku na náležitou formu podání jedná o vadu, pro kterou takové podání nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní (§ 74 odst. 1 daňového řádu). V takovém případě daňový subjekt musí být vyzván k odstranění vady a poučen o následcích spojených s jejím neodstraněním (§ 74 odst. 2 daňového řádu). V případě, že vadu ve lhůtě neodstraní, stane se takové podání neúčinným (§ 74 odst. 3 daňového řádu). Přestože zákon o evidenci tržeb neobsahuje výslovné ustanovení o „nepřihlížení“ k podání, jako je tomu kupříkladu v § 123e odst. 2 písm. a) zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, či v § 101a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2020, neznamená to bez dalšího, že by absence takto formulovaného ustanovení vylučovala posouzení takového podání jako vadného ve smyslu obecného § 74 odst. 1 daňového řádu, který se v souladu s § 33 zákona o evidenci tržeb aplikuje subsidiárně. Zjištěná vada podání neznamená, že se k němu bez dalšího nepřihlíží, ale že se správce daně musí pokusit tuto vadu odstranit. Teprve neodstraněním vady v poskytnuté lhůtě se podání stává neúčinným, což vyplývá z § 74 odst. 3 daňového řádu. Tento postup žalovaný

v souzené věci dodržel, a tedy se vůči stěžovateli nedopustil nezákonného zásahu, naopak postupoval v souladu se zákonem.

[22] Nejvyšší správní soud souhlasí také s argumentací městského soudu, již se vypořádal s poukazem stěžovatelky na nález Ústavního soudu Pl. ÚS 19/17. V souzeném případě nebyl předmětem sporu obsah či rozsah údajů poskytovaných žalovanému při žádosti o autentizační údaje, a tedy poukaz na citovaný nález Ústavního soudu zabývající se ústavními požadavky na zákonnou oporu stanovení obsahových náležitostí formulářů nebyl v souzené věci případný.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud dospěl v napadeném rozsudku ke správnému právnímu závěru, že žalovaný se vůči stěžovateli nedopustil nezákonného zásahu, neposkytl-li jí autentizační údaje pro přístup do portálu EPO. Stěžovatelčina žádost, podaná jiným způsobem než jednou ze dvou možných forem předepsaných § 13 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, trpěla vadou, pro kterou toto podání nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní (§ 74 odst. 1 daňového řádu). Po marném uplynutí lhůty stanovené žalovaným k odstranění této vady se podání stěžovatelky stalo neúčinným (§ 74 odst. 3 daňového řádu), a žalovaný tak neměl povinnost je vyřídit. Nedopustil se tedy stěžovatelkou namítaného nezákonného zásahu do jejích práv. Městskému soudu rovněž nelze vytýkat, odmítl-li pro zásahovou žalobu stěžovatelky v části, již se vedle výroku na plnění zakazujícího pokračovat v porušování jejího práva domáhala rovněž vydání výroku, kterým se určuje, že zásah, jehož účinky trvají, je zásahem nezákonným. Ostatně i takto se jí dostalo odpovědi na to, zda se v daném případě o nezákonný zásah jednalo či nikoli.

[24] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věty zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 31. března 2021

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu