



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **PROFI-KOMINICTVÍ & KRBY-KAMNA, s.r.o.**, IČO 04799232
sídlem Jiráskova 843, Mladá Boleslav II, Mladá Boleslav

zastoupena daňovým poradcem Ing. Zdeňkem Urbanem
sídlem Jungmannova 319, Valdické Předměstí, Jičín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno-město, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2019, č. j. 51332/19/5300-22444-710968,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2019, č. j. 51332/19/5300-22444-710968, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 19. 9. 2019, č. j. 4427646/19/2115-50522-208370, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- I. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný nevyhověl odvolání žalobkyně a změnil část výroku rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 9. 2019, č. j. 4427646/19/2115-50522-208370 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně

uložil žalobkyni podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 8. 2020 (dále jen „zákon o DPH“) pokutu ve výši 50 000 Kč, neboť žalobkyně nepodala kontrolní hlášení za období měsíce července roku 2019.

2. Žalobkyně namítá, že kontrolní hlášení za období měsíce července roku 2019 podala dne 26. 8. 2019, a to prostřednictvím informačního systému datových schránek ve formátu XML. Nesouhlasí s tím, že by kontrolní hlášení bylo neúčinné, jak tvrdí žalovaný, neboť obsahovalo identifikační údaje plátce podle § 101d odst. 1 zákona o DPH. Skutečnost, že číslo popisné sídla žalobkyně bylo uvedeno v kolonce „Ulice“, nezpůsobuje neúčinnost podaného kontrolního hlášení. Jedná se pouze o vadné posouzení softwarem správce daně, přičemž žalovaný ani správce daně nedbali na vnitřní obsah zasláné písemnosti.
3. Dále žalobkyně namítá, že samotný základ udělené pokuty je protiústavní, neboť formát a struktura formuláře kontrolního hlášení byla stanovena neústavním způsobem. Formulář pro kontrolní hlášení je aktem *sui generis*, který není právním předpisem, a nepodléhá tak přezkumu Ústavním soudem ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 11. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 19/17.
4. Závěrem žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně stran protiústavnosti základu udělené pokuty.
5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje, aby ji soud zamítl. Vzhledem k totožnosti žalobních námitek s námitkami odvolacími, odkazuje na závěry obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud nebylo v následném kontrolním hlášení řádně uvedeno číslo popisné sídla plátce (žalobkyně), nebyla dodržena povinná struktura podání, a podání tak bylo neúčinné. Žalobkyně navíc mohla takovému pochybení předejít, pokud by před odesláním podání toto zkontrolovala prostřednictvím funkce „Protokol chyb podání“. Aktuální judikatura shledala současnou právní úpravu vyhovující a ústavně konformní (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 6. 2018, č. j. 5 A 20/2016-78, a nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 19/17). S odkazem na judikaturu rovněž odmítá, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné.
6. V replice žalobkyně namítá, že neuvedení čísla popisného není vadou struktury ani formy podání. Taková vada může být nejvýše vadou obsahu podání, nadto nijak závažnou (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2021, č. j. 22 Af 19/2020-46). Navíc je takový údaj správci daně i žalovanému znám z úřední činnosti. Podání proto neobsahovalo žádné vady.
7. V duplice žalovaný uvádí, že žalobkyně námitkou, že neuvedení čísla popisného nepředstavuje vadu struktury, nepřipustně rozšiřuje žalobní body, neboť v žalobě namítala, že nezpůsobuje nesrozumitelnost podání. Vadu struktury žalobkynina podání pak žalovaný spatřuje v tom, že položka „c_pop“ (číslo popisné) neodpovídala předepsanému typu (chybové hlášení „Bolesl“), tj. že v této položce žalobkyně uvedla text „Bolesl“, a zadaná hodnota tedy nebyla platné číslo. Dále poukazuje na to, že formát a strukturu kontrolního hlášení upravuje Pokyn GFŘ-D-24, č. j. 156035/15/7100-40123-050030 (dále jen „Pokyn GFŘ-D-24“), v němž je mimo jiné definována a zveřejněna struktura kontrolního hlášení ve smyslu příslušného XSD schématu. Z ní vyplývá, že položka číslo popisné (zkratka: c_pop) je definována jako typ položky: číslo (nikoliv text). Jde proto o vadu struktury podání kontrolního hlášení.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

8. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobkyně učinila prostřednictvím informačního systému datových schránek dne 26. 8. 2019 podání ve formátu XML, kterým mělo být učiněno kontrolní hlášení za červenec 2019 podle zákona o DPH. Podání bylo zaevidováno pod č. j. 1904266863 2115-50522-208370 a bylo automaticky zpracováno a vyhodnoceno jako neúčinné. Jako důvod neúčinnosti je uvedeno: „*Položka ‚c_pop‘ (Číslo popisné) neodpovídá předepsanému typu (Chybové hlášení ‚Bolesl‘).*“ Oznámení o neúčinnosti bylo žalobkyni doručeno dne 28. 8. 2019.
9. Opatřením ze dne 4. 9. 2019, č. j. 4312243/19/2115-50522-208370, správce daně vyzval žalobkyni k podání kontrolního hlášení za červenec 2019 v náhradní lhůtě 5 dnů od oznámení výzvy, neboť toto podání nebylo doposud učiněno. Výzva byla žalobkyni doručena dne 8. 9. 2019.
10. Podáním ze dne 8. 9. 2019 žalobkyně reagovala na výzvu ze dne 4. 9. 2019 s tím, že pochybení nastalo na straně správce daně, respektive v jeho softwaru, k čemuž uvedla obdobné argumenty jako v žalobě.
11. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně uložil žalobkyni pokutu ve výši 50 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, neboť žalobkyně nepodala kontrolní hlášení za období července 2019, a to ani v náhradní lhůtě poskytnuté výzvou ze dne 4. 9. 2019.
12. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, v němž uplatnila obdobné námítky jako v žalobě. Ve vztahu k protiústavnosti základu udělené pokuty žalobkyně v odvolání uvedla, že má za to, že struktura a formát formuláře kontrolního hlášení byly stanoveny protiústavně, a že „*[p]odle nálezu [Ústavního soudu] bylo orgánům státní správy uloženo stanovit obecně závazným právním předpisem způsobem vylučujícím pochybnosti formát a strukturu datových vět podání, činěných daňovými poplatníky. K tomu nedošlo [...]*“.
13. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, že blíže specifikoval jednání, na jehož základě byla žalobkyni uložena zmíněná pokuta. Jinak však po věcné stránce posoudil odvolání jako nedůvodné. V odůvodnění napadeného rozhodnutí mimo jiné potvrdil závěry správce daně, přičemž poučil žalobkyni o možnosti požádat o prominutí pokuty. Uvedl, že k pokutám za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením podle § 101h odst. 1 zákona o DPH je plátce povinen vždy, pokud svým jednáním nebo nečinností naplní podmínky tohoto ustanovení. Pokuty vznikají přímo ze zákona a zákonem je také stanovena jejich výše. Správce daně je povinen uložit je vždy, je-li naplněna skutková podstata. Prvostupňové rozhodnutí má pouze deklaratorní charakter. Žalobkyně učinila dne 26. 8. 2019 prostřednictvím datové schránky podání, které bylo vyhodnoceno jako neúčinné. Před odesláním podání nezkontrolovala výsledek o zpracování odesílaného formuláře (souboru). Skutečnost, že podání bylo odesláno, neznamená, že bylo podáno v předepsaném formátu, respektive správcem daně stanovené a zveřejněné struktuře, a že mohlo být následně zpracováno. Kontrolu žalobkyně provedla až po převzetí výzvy ze dne 4. 9. 2019. Systém vyhodnocuje podání bez zásahu správce daně. Žalobkyně byla o neúčinnosti učiněného podání informována již 28. 8. 2019. Žalobkyně nepodala kontrolní hlášení v náhradní lhůtě ani po převzetí výzvy ze dne 4. 9. 2019. Proto správce daně rozhodl o uložení pokuty. Žalobkyně měla k úspěšnému zaevidování vyplněného elektronického formuláře v aplikaci EPO vyplněný formulář zkontrolovat a zjistit stav jeho zpracování. Aplikace EPO sama provede vyhodnocení a na případné nedostatky upozorní. Žalobkyní učiněné podání ze dne 26. 8. 2019 bylo

prokazatelně aplikací EPO vyhodnoceno tak, že je neúčinné a je nutné je podat znovu ve stanoveném formátu a platné struktuře. K odvolací námitce žalobkyně, že pokud její podání ze dne 26. 8. 2019 mělo vady, měl ji správce daně vyzvat k jejich odstranění, žalovaný uvedl, že pro podání kontrolního hlášení platí speciální úprava v § 101a odst. 4 zákona o DPH, podle kterého je podání, u něž je povinnost učinit je elektronicky a jež není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, neúčinné.

Posouzení žaloby soudem

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Poté přistoupil k jejímu věcnému projednání a přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s takovým postupem nevyslovili nesouhlas.
15. Soud se před věcným posouzením žaloby věnoval procesní obraně žalovaného ohledně nepřipustného rozšíření žalobních bodů. Názor žalovaného, že žalobkyně v replice žalobu rozšířila o nové žalobní body, však nesdílí. Je pravdou, že žalobkyně v žalobě namítá absenci nesrozumitelnosti špatně vyplněného podání, nicméně dává ji do souvislosti s *obsahem* svého podání ze dne 26. 8. 2019 (str. 3 žaloby) a s tvrzením o absenci *neúčinnosti* (str. 4 žaloby). V podstatě tak žalobní argumentace míří zejména na to, že žalobkyně podání podala v požadované struktuře a formátu. Argumentací obsaženou v žalobě tak žalobkyně brojila proti posouzení podání kontrolního hlášení jako neúčinného, jelikož má za to, že podání nevykazuje vady struktury a formátu. Pokud tuto argumentaci v replice dále rozvedla o námitku, že správcem daně vytýkaná vada nepředstavovala vadu struktury či formátu podání, pak se pouze jednalo o přípustné rozvinutí žalobního bodu obsaženého již v žalobě.
16. Žaloba je důvodná.
17. Soud předesílá, že míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí. Není na místě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebral by funkci advokáta žalobkyně [srov. závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78].
18. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, neboť taková vada by bránila jeho meritornímu přezkumu.
19. Rozhodnutí odvolacího správního orgánu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, pokud se správní orgán v rozhodnutí o odvolání nevypořádá s uplatněnými odvolacími námitkami (srov. rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, nebo ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45). Nedostatky odůvodnění rozhodnutí, které způsobují jeho nepřezkoumatelnost, přitom nelze zhojit uvedením chybějících náležitostí odůvodnění ve vyjádření k žalobě. Soud totiž vychází výlučně z odůvodnění rozhodnutí, které přezkoumává (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58).

O nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů jde tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Naopak, pokud se správní orgán podstatou námítky zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky, o nepřezkoumatelnost rozhodnutí nejde.

20. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, neboť nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námítky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námítky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námítky jako celek neobstojí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, nebo rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43). Lze navíc dodat, že o nepřezkoumatelnost nejde ani tehdy, pokud je námitka, kterou správní orgán pomínil, pro posouzení věci zjevně irelevantní (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 68/2020-31).
21. Konečně je třeba uvést, že správní řízení představuje až do vydání rozhodnutí odvolacího správního orgánu jeden celek, a je proto přípustné, aby odvolací orgán doplnil závěry rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, pokud dospěje k závěru, že se nevypořádal se všemi námitkami či vyjádřeními účastníků, ač tak měl učinit. Odvolací správní orgán proto může nahradit část odůvodnění správního orgánu prvního stupně vlastní úvahou a korigovat dílčí argumentační nepřesnost (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2015, č. j. 4 Azs 151/2015-35, nebo ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29). Se zřetelem k tomu je také přípustné, aby odvolací orgán pouze převzal závěry vyslovené již správním orgánem prvního stupně, aniž by se sám výslovně v odůvodnění rozhodnutí o řádném opravném prostředku těmito námitkami detailně zabýval. Pokud je z odůvodnění jeho rozhodnutí zřejmé, že se odvolací správní orgán otázkou (alespoň implicitně) zabýval a ztotožnil se s názorem vysloveným v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, jímž byla námitka účastníka vypořádána, a sám si tak odůvodnění správního orgánu prvního stupně osvojil, pak rovněž nejde o nepřezkoumatelnost.
22. Žalobkyně namítá, že žalovaný se nevypořádal s její námitkou protiústavnosti základu uložené pokuty.
23. K tomu soud uvádí, že tato žalobkyní uplatněná odvolací námitka je značně obecná, pokud ji vůbec je možné považovat za odvolací námitku. Žalobkyně v odvolání totiž uvedla jen to, že právní základ uložené pokuty považuje za protiústavní, nicméně již svou argumentaci nijak dále nerozvedla. Jestliže samotná žalobkyně nedoprovodí uplatněnou námitku příslušnou argumentací, nelze od žalovaného očekávat rozsáhlé odůvodnění toho, že namítaná úprava protiústavní není. V takovém případě má soud za to, že žalovaný

implicitně na tuto námitku reagoval tím, že považoval postup správce daně za správný, tj. rovněž ústavně konformní.

24. Podstatné však je, že skutečnost, že žalovaný na uvedenou odvolací „námitku“ žalobkyně nereagoval výslovně, nemohla mít na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv. V této souvislosti soud odkazuje na jím dříve vyslovené závěry, podle nichž „[s]právní orgány totiž zpravidla ve své věci nemohou řízení [jehož cílem by byl přezkum ústavnosti příslušné právní normy] iniciovat a nebudou zde ani jiné osoby, kterým by byly oprávněny podle § 57 odst. 1 písm. b) s. ř. zahájení takového řízení uložit s ohledem na principy dělby moci, popř. hierarchie státní správy. Orgány moci výkonné jsou přitom povinny se řídit veškerými účinnými právními předpisy s výjimkou případů přednostního použití mezinárodních smluv (čl. 10 Ústavy) a přímého účinku norem komunitárního práva. Správní orgán by tak musel aplikovat i právní normu, kterou považuje v tomto směru za vadnou.“ (rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 45 Ad 6/2010-27). Žalovaný má proto pravdu v tom, že vypořádání se s otázkou ústavnosti stanovení formátu a struktury kontrolního hlášení by nemělo jakýkoliv vliv na jeho závěr o zákonnosti postupu správce daně. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je proto nedůvodná.
25. Podle § 101a odst. 1 písm. b) zákona o DPH je plátce povinen podat elektronicky kontrolní hlášení nebo jiné hlášení, s výjimkou hlášení podle § 19.
26. Podle § 101a odst. 4 zákona o DPH je podání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, neúčinné.
27. Podle § 101d odst. 1 písm. a) zákona o DPH je v kontrolním hlášení plátce povinen kromě obecných náležitostí podání uvést identifikační a kontaktní údaje plátce.
28. Podle § 101g odst. 2 zákona o DPH posoudí správce daně údaje uvedené v kontrolním hlášení, popřípadě prověří a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.
29. Podle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH, pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.
30. Ustanovení § 101a odst. 4 bylo do zákona o DPH včleněno zákonem č. 113/2016 Sb. s účinností od 1. 5. 2016, a to jako opatření k efektivnější interakci mezi podatelem a správcem daně, jak vyplývá z důvodové zprávy (Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, VII. volební období, 2015, tisk č. 514, str. 15-16). Podle důvodové zprávy mělo toto opatření motivovat podatele k používání daňového portálu Finanční správy České republiky: „K tomu, aby mohlo být dosaženo požadované efektivity při zpracování formulářových podání, je nutné, aby správce daně tato podání obdržel ve formě, která takového účinné zpracování umožňuje. V tomto ohledu nestačí pouhé naplnění toho, že podání je učiněno elektronicky (tj. datovou zprávou), neboť samotná elektronická forma nezaručuje, že daná datová zpráva bude zpracovatelná automatizovaným způsobem umožňujícím nasazení kontrolních mechanismů a úsporu v podobě nižší administrativní zátěže. Je tedy nezbytné, aby dané podání bylo učiněno nejen v určitém formátu a v určité struktuře (což je požadavek, který stanoví již současná právní úprava), ale též vhodným způsobem.“
31. Pro posouzení projednávané věci je nezbytné zodpovědět otázku, co § 101a odst. 4 zákona o DPH rozumí pojmem „struktura podání“. Mezi účastníky je totiž nesporné, že podání

bylo učiněno elektronicky, datovou zprávou s využitím dálkového přístupu a ve formátu XML, který byl stanoven Pokynem GŘ-D-24. Z toho vyplývá, že způsob podání, doručení a formát podání byly dodrženy.

32. Obecně se pod pojmem struktura rozumí způsob složení či vnitřní uspořádání objektu, zejména pokud vykazuje nějaké pravidelnosti a zákonitosti. Zde je na místě připomenout závěry Městského soudu v Praze vyslovené v rozsudku č. j. 5 A 20/2016-78, jakož i Krajského soudu v Ostravě v rozsudku č. j. 22 Af 19/2020-46, podle kterých je „[f]ormátem a strukturou [...] nutno rozumět uspořádání informací v souboru v takové formě, aby s ním počítačové aplikace určené právě pro práci s daty v takovém formátu a struktuře mohly pracovat“. V této souvislosti lze zmínit i rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Af 17/2018-34, který se zabýval podáním následného kontrolního hlášení, přičemž výslovně rozlišil formát a strukturu podání na straně jedné a obsah podání na straně druhé. Krajský soud v Ostravě pak v rozsudku č. j. 22 Af 19/2020-46 uvedl, že „s odlišováním pojmů struktura a obsah se setkáváme i v textech právních předpisů – srov. např. § 2 písm. o) zákona č. 499/2004 Sb., § 6 písm. b) zákona č. 181/2014 Sb. nebo § 5a či § 12 zákona č. 365/2000 Sb.“
33. V souladu se závěry obsaženými v rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 19/2020-46 má zdejší soud za to, že neúčinnost předvídaná v § 101a odst. 4 zákona o DPH nastává pouze ve spojení s nedostatky formy (kam náleží i struktura, tj. vnitřní uspořádání podání), nikoliv s nedostatky obsahu takového podání. Toto rozlišování je navíc patrné i z textu § 101g odst. 2 zákona o DPH týkajícího se právě obsahových nedostatků kontrolního hlášení.
34. V projednávané věci byl žalobkyni vytýkán nedostatek kontaktních údajů. Nesplnění povinnosti uvádět kontaktní údaje v kontrolním hlášení však automaticky nezpůsobuje neúčinnost podání. To platí bez ohledu na to, jakým způsobem je software vnitřního systému finanční správy nastaven, aby příslušná podání vyhodnotil. Požadavek na označení kontaktních údajů v kontrolním hlášení plyne přímo z § 101d odst. 1 písm. a) zákona o DPH, nicméně jejich neuvedení, respektive uvedení v nesprávné kolonce, může podle soudu představovat pouze vadu obsahu podání, nikoliv jeho struktury. Argumentace žalovaného, že příslušná položka (kolonka) musela být vyplněna jako číslo, přičemž požadavek na číslo pak představuje požadavek na strukturu podání, je mylná. Laicky řečeno, struktura podání spočívá v jednotlivých položkách (kolonkách). Obsah podání pak představuje to, co je v těchto položkách psáno, či mělo by být psáno. Vada obsahu podání přitom nemůže mít za následek neúčinnost podle § 101a odst. 4 zákona o DPH, neboť tam uvedená neúčinnost se týká jen nedostatků formy a struktury podání (způsobu doručení, formátu podání a jeho struktury).
35. O tom, že podání žalobkyně ze dne 26. 8. 2019 mělo požadovanou strukturu, svědčí ostatně i to, že bylo u správce daně zpracováno zcela automaticky. Systém tak dokázal toto podání žalobkyně zpracovat a vyhodnotit tak, že z obsahového hlediska vykazuje chybu. Soud proto jako důvodnou posoudil námitku, že žalobkyně splnila podmínky § 101a odst. 4 zákona o DPH, neboť kontrolní hlášení podala datovou zprávou s využitím dálkového přístupu a ve struktuře a formátu zveřejněném správcem daně. Podání proto nemohlo být neúčinné a žalobkyni nemohla být uložena pokuta za nepodání kontrolního hlášení za období měsíce července roku 2019. Vzhledem k tomu, že se jednalo o obsahovou vadu podání, měl správce daně v souladu s § 101g odst. 2 zákona o DPH žalobkyni vyzvat, aby údaje uvedené v kontrolním hlášení změnila, doplnila, popřípadě původní údaje potvrdila

(z podání žalobkyně ze dne 26. 8. 2019 je totiž zjevně patrné i správcem daně a žalovaným požadované číslo popisné adresy sídla, byť vyplývá z jiné kolonky). Podle § 101h odst. 2 zákona o DPH pak správce daně uloží pokutu do 50 000 Kč plátcí, který na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení. Žalobní bod je důvodný.

36. Jelikož soud dospěl k závěru, že žalobkyně splnila podmínky § 101a odst. 4 zákona o DPH, pro nadbytečnost se již nezabýval ústavností tohoto ustanovení či stanovení formátu a struktury podání kontrolního hlášení. Soud proto neposuzoval ani to, zda jsou zde důvody pro přerušení řízení podle § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a předložení návrhu Ústavnímu soudu na zrušení § 101a odst. 4 zákona o DPH podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Z čl. 95 odst. 2 Ústavy totiž vyplývá, že správní soud předloží věc Ústavnímu soudu tehdy, dospěje-li při přezkumu rozhodnutí správního orgánu k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem, tj. že otázka souladnosti správního rozhodnutí s právem a důvodnosti žaloby závisí také na posouzení ústavnosti aplikovaného ustanovení. Jelikož soud dospěl k závěru, že v projednávané věci byl § 101a odst. 4 zákona o DPH správcem daně a žalovaným nesprávně aplikován a neúčinnost podání žalobkyně ze dne 26. 8. 2019 nikdy nenastala, stalo se posouzení ústavnosti citovaného ustanovení nebo samotného stanovení formátu a struktury podání kontrolního hlášení pro projednávanou věc bezpředmětným.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

37. S ohledem na výše uvedené soud zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a věc žalovanému vrátil podle § 78 odst. 4 s. ř. s. k dalšímu řízení. V dalším řízení jsou žalovaný a správce daně vázáni právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Podmínky pro zrušení prvostupňového rozhodnutí, jehož se žalobkyně rovněž domáhala, jsou dle soudu splněny. Další řízení již nemá být totiž vedeno, neboť prvostupňové rozhodnutí (platební výměr) nemělo být vůbec vydáno (srov. analogicky usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). Podané kontrolní hlášení netrpělo vadou, která by způsobovala jeho neúčinnost, a proto žalobkyně kontrolní hlášení za červenec 2019 podala řádně a včas. Skutková podstata § 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH tak nebyla naplněna, a správce daně proto z povahy věci nemůže v řízení dále pokračovat.
38. Důkazní prostředky navržené žalobkyní soud pro jejich nadbytečnost neprovedl. Listiny nacházející se ve správním spisu se nepovažují za důkazní prostředky a dokazování se jimi neprovádí (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).
39. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení zcela úspěšná, a má tak právo na náhradu všech účelně vynaložených nákladů řízení. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech na právní zastoupení. Výše odměny daňového poradce za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) [srov. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2010, č. j. 5 Afs 12/2010-80]. Zástupce žalobkyně provedl v souvislosti s tímto řízením tři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky). Odměna za jeden úkon činí 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení

s § 7 bodem 5 advokátního tarifu]. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně rovněž náhrada hotových výdajů za každý úkon ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je součástí nákladů účastníka i náhrada DPH z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. 21 % z částky 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Náklady účelně vynaložené žalobkyní v tomto řízení tak celkem činí 15 342 Kč. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni jejich náhradu ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.), a to k jejím rukám (*a contrario* § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 17. února 2022

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu