



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně: X IČ: X  
sídlem X  
zastoupena X, daňovou poradkyní  
sídlem X

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2018, č. j. X,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2018, č. j. X, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 4. 10. 2017, č. j. X, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 14. 12. 2017, č. j. X, se zrušují pro nezákonnost a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 28 328 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Ing. Jitky Routkové, daňové poradkyně.

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

2. Žalobkyně se žalobou podanou u zdejšího soudu v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále také „správce daně“) ze dne 4. 10. 2017, č. j. X, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 14. 12. 2017, č. j. X. Tímto rozhodnutím - platebním výměrem správce daně podle § 247a odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), uložil žalobkyni pokutu výši 2 000 Kč za učinění podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu jinak než elektronicky.
3. Žalobkyně zastoupená daňovým poradcem X podala třemi způsoby daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Prostřednictvím datové zprávy se zaručeným elektronickým podpisem zmocněnce podala dne 3. 8. 2017 daňové přiznání ve formátu XML, povinná příloha ve formátu PDF (dále jen „DAP č. 1“). Téhož dne podala obecnou písemnost prostřednictvím datové schránky zmocněnce, přílohou bylo daňové přiznání a účetní závěrka, obojí ve formátu PDF (dále jen „DAP č. 2“). Následně dne 4. 8. 2017 daňové přiznání podala i v listinné podobě prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, a to s předepsanými přílohami. K vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 přistoupil správce daně právě na základě tohoto listinného daňového přiznání zaevidovaného správcem daně dne 8. 8. 2017.
4. Pokutu správce daně uložil, neboť žalobkyně nereagovala na výzvu ze dne 22. 8. 2017 k odstranění vad podání ze dne 3. 8. 2017 spočívajících v nedodržení zveřejněného formátu a struktury podání, včetně přílohy - účetní závěrky. Protože žalobkyně ve stanovené lhůtě vadu podání neodstranila, konstatoval správce daně, že podání zaevidované dne 3. 8. 2017, pod č. j. X (tj. DAP č. 1), se stalo neúčinným. Současně dospěl k závěru, že podle § 247a odst. 1 daňového řádu vznikla žalobkyni povinnost uhradit pokutu ve výši 2 000 Kč, a tuto ji uložil platebním výměrem ze dne 4. 10. 2017, protože podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu učinila jinak než elektronicky.
5. V napadeném rozhodnutí se žalovaný se závěry správce daně ztotožnil. Konstatoval, že pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 247a odst. 2 daňového řádu vzniká přímo ze zákona, platební výměr na pokutu má deklaratorní povahu, výše sankce je pevně dána, bez možnosti správního uvážení, bez možnosti zohlednit okolnosti případu, proto nemohlo dojít ze strany správce daně k porušení zásady ústnosti. Žalovaný upozornil, že zástupce žalobkyně učinil celkem tři podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2016. Správce daně reagoval vydáním výzvy ze dne 22. 8. 2018, v rámci níž konstatoval, že ani jedno z podání daňového přiznání nebylo v souladu s § 72 odst. 3 a 4 daňového řádu. Žalobkyně byla výzvou vyzvána k odstranění vad daňového podání ze dne 3. 8. 2017, evidovaného pod č. j. X, a byla upozorněna, že ani podáním DAP č. 2 nedošlo k odstranění vady prvního podání, protože jak samotné podání, tak povinná příloha - účetní závěrka byly učiněny v nesprávném formátu PDF. Současně žalovaný

uvedl, že daňové přiznání podané u provozovatele poštovních služeb dne 4. 8. 2017 sice nebylo učiněno elektronicky podle § 72 odst. 4 daňového řádu, ale podle § 74 odst. 4 daňového řádu se považuje za bezvadné, a na jeho základě přistoupil správce daně k vyměření daně. Podle žalovaného byly splněny podmínky pro uložení pokuty dle § 247a odst. 2 daňového řádu, protože zástupce daňového subjektu je obchodní společnost zapsaná u Komory daňových poradců, má zpřístupněnou datovou schránku právnické osoby, rovněž žalobkyně má zpřístupněnou datovou schránku právnické osoby, přiznání k dani z příjmů právnických osob je tzv. formulářové podání a je zahrnuto v seznamu podání, na která se vztahuje § 72 odst. 4 daňového řádu a nemělo jinou vadu než tu, že bylo podáno jinak než elektronicky ve smyslu § 74 odst. 4 daňového řádu. Protože žalobkyně nedodržela elektronickou formu, vystavil správce daně platební výměr na pokutu v souladu s právními předpisy.

## II. Žaloba

6. Ve včasné žalobě se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, neboť platební výměr na pokutu byl nezákonný, protože se nedopustila žádného správního deliktu. Namítla, že s ní nebyl správní delikt projednán, byla porušena zásada ústnosti a projednací dle čl. 38 odst. 2, čl. 40 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, nebylo jí umožněno se k věci před vydáním jak platebního výměru, tak napadeného rozhodnutí ústně vyjádřit. Žalobkyni není z výroku platebního výměru známo, za jaký skutek byla pokuta uložena právě ve výši 2 000 Kč, platební výměr je neurčitý. Ustanovení § 247a daňového řádu neobsahuje žádný liberační důvod, v tom spatřovala žalobkyně jeho neústavnost. Namítaná vada nebyla žalovaným odstraněna, liberační důvody žalovaný neposuzoval, přitom daňové přiznání bylo podáno elektronicky ve smyslu nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 10/2014 (pozn. soudu správně č. 910/2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES) ze dne 23. 6. 2014 (dále jen „nařízení“), byl tedy dán liberační důvod.
7. Žalobkyně s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. 46 A 86/2013, uvedla, že lze požadovat pouze taková opatření, která jsou možná teoreticky i ekonomicky. Žalobkyně učinila veškerá možná opatření, aby vyhověla nezákonným požadavkům finanční správy. Dále odkázala na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 11. 1994, sp. zn. 6 A 12/94, jehož závěry převzal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2008, sp. zn. 9 As 36/2007, a namítala, že liberační důvody je nutné uplatňovat i v případech, které nejsou v předpisu výslovně upraveny, proto měli správce daně i žalovaný zohlednit liberační důvody při uložení správní pokuty. Žalobkyně rovněž odkázala na nálezy pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 15/04 a sp. zn. Pl. ÚS 28/98 a dovozovala, že pořádkové pokuty jsou sankcí za delikt ní jednání, způsobilé zasáhnout do základních práv a svobod s ohledem na jejich výši a možnost opakovaného ukládání a jsou sankcí za delikt ní jednání dle čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy, tudíž musí být spravedlivé, veřejně a v přiměřené lhůtě projednány nezávislým a nestranným tribunálem, což také vyplývá z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 22. 2. 1996 ve věci Putz proti Rakousku č. 57/1994/504/586.
8. V dalším žalobním bodu žalobkyně namítla nepřiměřenost správního trestání. Uložená pokuta je nepřiměřená, neboť co do obsahu bylo možno DAP č. 2 a DAP č. 3 projednat a stanovit podle něj daň. Vynucování podání daňového přiznání a jeho příloh speciálním způsobem, nadto způsobem neupraveným zákonem a způsobem, který není nezbytný pro

dosažení cíle správy daní, je nepřiměřeným požadavkem finanční správy. I proto, že žalobkyni byla za dané zdaňovací období vyměřena daňová ztráta ve výši 1 000 Kč, je uložení pokuty ve výši 2 000 Kč nepřiměřené. O nepřiměřenou sankci se jedná také proto, že se jí žalobkyně fakticky nemůže vyhnout, požadavek správce na obsah a formát podání je nesplnitelný. Dále žalobkyně namítala, že za stejné pochybení jí byla uložena opakovaně třetí správní pokuta. K prokázání svého tvrzení jako důkaz označila platební výměry ze dne 7. 10. 2016, č. j. X, a ze dne 23. 2. 2017, č. j. X.

9. Žalobkyně namítala, že se podáním daňového přiznání nedopustila správního deliktu. Popsala, jakým způsobem podala daňová přiznání, různou formu použila s ohledem na zásadu opatrnosti a spolupráce, vzhledem k nejasnostem ohledně elektronických podání. Namítala, že požadavky finanční správy na obsah a formu dat, resp. jimi vynucované požadavky nemají oporu v zákonných předpisech. Přiznání k dani bylo podáno a bylo projednatelné. Žalobkyně učinila řádné podání v datové formě elektronicky ve smyslu nařízení, proto nebyl správce daně oprávněn pokutu stanovit.
10. Správce daně podle přesvědčení žalobkyně neunesl důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že žalobkyně daňové přiznání elektronicky nepodala, fakticky se námitkami nezabýval, nebyl prověřen obsah elektronického spisu správce daně, s žalobkyní nebyl delikt projednán, nebyla seznámena se shromážděnými důkazy a nemohla se k nim vyjádřit. Žalobkyně setrvala na názoru, že DAP č. 1 a DAP č. 2 byla podána elektronicky, v souladu s nařízením, naopak postup správce daně a žalovaného je v rozporu s čl. 2, čl. 5, čl. 25 a čl. 43 a čl. 46 nařízení a v rozporu se základními zásadami, ze kterých nařízení vychází v bodech 47, 49 a 63.
11. Žalobkyně se dovolávala toho, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona. Správce daně nebyl oprávněn vydat výzvu ze dne 22. 8. 2017, neboť žádné z podaných daňových přiznání nemělo vady. Žalobkyně namítala, že formát a struktura podání nejsou zveřejněny zákonným předpisem a nejsou součástí zákonného předpisu. Poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. 32/15, a věc projednávanou pod sp. zn. Pl. ÚS 19/17, v níž je navrhováno zrušení § 72 odst. 1, odst. 2 daňového řádu, přičemž s argumenty uplatněnými v návrhu se žalobkyně ztotožňuje. Obsah údajů daňového přiznání, za jejichž nesplnění je žalobkyně sankcionována, neukládá zákon, ale pouhý formulář, což je nepřípustné. Obsáhle se žalobkyně vymezila proti požadavku vyplňování příloh, které nejsou účetní závěrkou ve smyslu účetních předpisů. Požadavek na předkládání daňového přiznání ve formátu XML je nezákonný, neboť jde o formát nečitelný, žalobkyně má právo komunikovat se státní správou v českém jazyce. Zopakovala, že nejde o legitimní požadavek také proto, že požadavek na speciální formát je uveřejněn pouze na webových stránkách [www.financnisprava.cz](http://www.financnisprava.cz) či uveden v nezávazném pokynu D-24. Ani jeden z nástrojů není zákonným předpisem, tudíž v souladu s čl. 2 odst. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, a žalobkyni nemůže ukládat vymahatelné povinnosti, za jejichž nesplnění by byla potrestána pokutou. Žalobkyně trvala na tom, že při podávání daňového přiznání neporušila žádnou zákonnou povinnost, a proto jí nemůže správce daně uložit pokutu 2 000 Kč. Krajský soud jí ostatně v obdobné věci vedené pod sp. zn. 59 Af 49/2017 dal již jednou za pravdu, žalovaný však právní názor soudu nerespektoval, když vydal napadené rozhodnutí.
12. Další výhrady žalobkyně směřovaly proti výzvě správce daně ze dne 22. 8. 2017. Podle žalobkyně je výzva neurčitá, protože z výroku není zřejmé, ke kterému z podání se vztahuje. Správce žalobkyni neinformoval, jaké č. j. ke kterému podání přiřadil. Výzva

byla překvapivá, neboť v ní bylo uvedeno, že pro účely elektronického podání se účetní závěrkou rozumí „Vybrané údaje z rozvahy a z výkazu zisků a ztráty“, ovšem žádné daňové předpisy speciálně pro tento účel neobsahují právní pojem účetní závěrka, který je vymezen v § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Pro žalobkyni bylo překvapivé, pokud správce daně vyžadoval plnění v rozporu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, resp. že si zákonem upravenému právnímu pojmu přiřazuje svůj vlastní význam, aniž by tak učinil v souladu se zákonem a zároveň nesplnění podání o obsahu právního pojmu (účetní závěrka) stanoveném svévolně sankcionuje. Výzva byla pro žalobkyni nesplnitelná, protože nebyla schopna odstranit vadu podání, nebyla schopna samostatně elektronicky zaslat vyžadovanou povinnou přílohou účetní závěrku (Vybrané údaje z rozvahy a z výkazu zisků a ztrát), takové podání na společné technické zařízení správců daně nelze učinit, což žalobkyně navrhovala prokázat na jednání soudu. Výzva byla nezákonná i z důvodu, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona.

13. Podle žalobkyně nebyla datová schránka, kam měla podání učinit, řádně zveřejněna na úřední desce správce daně Finančního úřadu pro Liberecký kraj. V tomto rozsahu je požadavek orgánu finanční správy nezákonný.
14. Žalobkyně tvrdila, že platební výměr je nesrozumitelný, neboť v jeho odůvodnění je uvedeno, že daňové přiznání zaevidované dne 3. 8. 2017 pod č. j. X se uplynutím lhůty stanovené ve výzvě stalo neúčinným. Z odůvodnění tak není zřejmé, které konkrétní podání ze dne 3. 8. 2018 se stalo neúčinným, když žádné podání ze dne 3. 8. 2017 správce daně neoznačil uvedeným č. j. Z platebního výměru také neplyne, jakou konkrétní povinnost žalobkyně porušila. Pro adresáta není platební výměr srozumitelný.
15. Žalobkyně dále namítala, že v platebním výměru nebylo uvedeno, zda je trestána podle platného daňového řádu či účinného ve znění ke dni 4. 10. 2017, tj. ke dni vydání výměru. Platební výměr je neurčitý, vyplývá z něj, že za deliktní jednání je považován den 3. 8. 2017. Žalobkyně namítala, že správce daně nepřípustně hodnotil deliktní jednání podle právního předpisu ve znění ke dni 4. 10. 2017, který v době deliktního jednání dne 3. 8. 2017 nebyl platný ani účinný, jde o rozpor s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod.
16. Podle žalobkyně bylo nepřípustně manipulováno se spisem a spis nebyl veden v souladu s § 64 a § 65 daňového řádu. Správce daně nevedl písemnosti dle časové posloupnosti a č. j. přiřazoval náhodně, v číselné řadě nechával záměrně volná čísla, a mohlo tudíž kdykoliv dojít k dodatečnému vyhotovení jakékoliv písemnosti a jejímu zařazení do spisu.
17. Závěrem žalobkyně tvrdila, že správce daně za pomoci § 104 odst. 1 daňového řádu řešil námitky vznesené v odvolání. Správce daně se tak v rozhodnutí o opravě nezákonným způsobem snažil revidovat svá skutková zjištění a právní hodnocení.
18. Ze všech uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí správce daně zrušil a žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný setrval na názoru, že podmínky pro uložení pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu byly splněny. DAP č. 3 bylo podáno v listinné podobě, jiná než povinná

elektronická forma byla jedinou vadou podání, proto bylo považováno za bezvadné, správce daně jej zpracoval, avšak za nedodržení povinné elektronické formy uložil pokutu ve výši 2 000 Kč, v takovém případě nevyzývá daňový subjekt k odstranění vady.

20. K námitce nepřiměřenosti správního trestání žalovaný uvedl, že zákonem je pokuta stanovena v paušální výši 2 000 Kč, bez možnosti správního uvážení správce daně ať co do výše pokuty, či případné liberace. Podle daňového řádu jde o sankci vznikající přímo ze zákona ve výši 2 000 Kč za každé jednotlivé podání, které bylo učiněno jinak, než elektronicky. Proto správce daně nemohl přiměřenost pokuty prověřovat či snižovat její výši. Vzhledem k deklaratorní povaze rozhodnutí nemohla být porušena zásada projednání a ústnosti.
21. K namítaným vadám řízení žalovaný zopakoval, že pokuta vzniká přímo ze zákona, jde o deklaratorní rozhodnutí, nelze argumentovat unesením či neunesením důkazního břemene. Správní spis podle žalovaného řádně zachycuje procesní postup v dané věci.
22. Podle žalovaného se námitka, že povinnosti ohledně formátu a struktury podání mohou být ukládány toliko na základě zákona, vztahuje ve své podstatě k DAP č. 1 (DAP č. 2), zatímco napadené rozhodnutí se vztahuje k daňovému přiznání v listinné podobě. Ve vztahu k podáním učiněným elektronicky, kdy žalobkyně nedodržela zveřejněný formát a strukturu podání, žalovaný odkázal na § 72 odst. 2 daňového řádu, podle něhož jsou přílohy vyznačené v tiskopisech součástí podání. Ustanovení § 72 odst. 4 daňového řádu stanoví pravidlo, jakým způsobem lze podání učinit, se vztahuje také na přílohy daňového přiznání. Uvedené ustanovení nerozlišuje mezi podáním samotným, tj. daňovým přiznáním, a jeho přílohami. Povinnou přílohou daňového přiznání právnických osob je účetní uzávěrka podle § 18 odst. 1 zákona o účetnictví. Účetní závěrku dle uvedeného ustanovení zákona o účetnictví tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha vysvětlující a doplňující informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Na webových stránkách finanční správy v databázi aktuálních daňových tiskopisů i v rámci portálu EPO se nabízí přiznání k dani z příjmů právnických osob včetně příloh, přičemž přílohy jsou součástí interaktivního tiskopisu daňového přiznání a při využití příslušných aplikací pro podání daňového přiznání přílohy navazují na samotné přiznání jako další strany elektronického formuláře. Stránka elektronického formuláře je nazvaná „Vybrané údaje z výkazu zisku a ztráty“, resp. „Vybrané údaje z rozvahy“, přičemž u těchto vybraných údajů elektronický tiskopis nenabízí jinou volbu formátu. Daňový subjekt, který sestavuje účetní závěrku podle vyhl. č. 500/2002 Sb., je tedy daňové přiznání povinen učinit včetně přílohy účetní závěrky, kterou se pro účely elektronického podání rozumí přílohy - Vybrané údaje z rozvahy a z výkazu zisku a ztráty - ve zveřejněném formátu a struktuře. Pokynem D-24 je zveřejněn formát a struktura XML. Pokud správce daně požadoval, aby ve formátu a struktuře XML byly uvedeny vybrané údaje z rozvahy a z výkazu zisku a ztráty, vztahoval požadavek na formát a strukturu k užšímu souboru údajů, než v souladu se zákonem vyžadovat mohl. Žalovaný zdůraznil, že finanční správa nenutí daňové subjekty převádět do formátu a struktury XML veškeré přílohy, ale podání ve zveřejněném formátu a struktuře vyžaduje jen u těch příloh, kde je to technicky a snadno proveditelné a účelné. V této souvislosti žalovaný zmínil závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, sp. zn. 5 Afs 27/2017, a konstatoval, že dodání vybraných údajů z rozvahy a z výkazu zisku a ztráty ve formátu a struktuře XML umožní jejich automatické vložení do systému ADIS, což předurčuje jejich zohlednění v rámci úvahy správce daně ohledně reálnosti skutkového stavu. Provedení takové úvahy správcem daně přitom Nejvyšší

správní soud dle citovaného rozsudku vyžaduje. Pokud je na správce daně kladena zodpovědnost za zákonnost platebního výměru, je obhajitelné, vyžaduje-li doložení údajů, které ke správnému zjištění a stanovení daně potřebuje, způsobem, který mu umožní jejich zpracování. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla zpřístupněnu datovou schránku, vznikla jí podle § 72 odst. 4 daňového řádu povinnost podat daňové přiznání elektronicky ve stanoveném formátu a struktuře, a to včetně příloh daňového přiznání, neboť jsou součástí podání. Pokynem D-24 je jediným přípustným formátem pro elektronické formulářové podání soubor typu XML. Ve formátu a struktuře XML bylo učiněno pouze daňové přiznání, nikoli přílohy. Podání trpělo v důsledku nedodržení zveřejněného formátu a struktury vadami ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu, postup správce daně, který vyzval k odstranění vad podání, byl v souladu se zákonem.

23. K námitkám týkajícím se podání učiněného v jiném než zveřejněném formátu a struktuře žalovaný odkázal na důvodovou zprávu zákona č. 458/2011 Sb., z níž je zřejmé, že zákonodárce legislativní změnou sledoval nejen elektronizaci správce daní, ale i její automatizaci. Tento cíl nemohl být v případě předmětného daňového přiznání naplněn, protože vady podání nebyly na základě výzvy správce daně odstraněny, správce daně proto vydal vyrozumění o neúčinnosti podání. Správný je i postup správce daně, který poté, co se podání žalobce DAP č. 1 stalo neúčinným, uložil pokutu za učinění podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu jinak, než elektronicky.
24. K žalobním výhradám ohledně absence zákonného zakotvení důsledků nesplnění povinnosti učinit podání elektronicky ve zveřejněném formátu a struktuře žalovaný odkázal na právní názor Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38, a dovozoval, že § 72 odst. 4 obsahuje podrobnosti ohledně důvodu neúčinnosti podání. Uvedené ustanovení zakotvuje povinnost subjektu učinit vybraná podání v elektronické podobě, v určitém formátu a struktuře určené příslušným orgánem státní správy. Lze jen stěží uzavřít s tím, že by byla zákonem uložena povinnost, aniž by zákon neupravoval negativní následek v případě nesplnění. Absence úpravy negativního následku výslovně ve vztahu k porušení povinnosti učinit podání elektronicky ve zveřejněném formátu a struktuře předpokládá aplikaci některého ze stávajících zákonných ustanovení, konkrétně § 74 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně vyzve podatele, který příslušné podání neučiní v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, aby podání vady odstranil, jelikož jeho podání nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Důsledkem neodstranění vad podání je podle § 74 odst. 3 daňového řádu neúčinnost podání. Žalovaný uzavřel tím, že pokud podání, pro které je stanovena povinnost učinit toto ve zveřejněném formátu a struktuře XML v rozsahu, v němž bude správce daně z údajů dodaných vycházet při vyměření daně, v tomto formátu a struktuře učiněno není, nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, neboť je nelze elektronicky automatizovaně zpracovat.
25. Nato se žalovaný podrobně vyjádřil k technickému zajištění splnitelnosti požadavku na formát a strukturu a popisoval nutnost zpracování podání v systému ADIS. Uvedl, že v souvislosti s požadavkem učinit podání ve stanoveném formátu a struktuře poskytuje finanční správa funkční a uživatelsky komfortní technickou podporu - portál EPO, který obsahuje všechny existující elektronické formuláře, a jehož prostřednictvím lze přímo odeslat podání ve správném formátu a struktuře. Podatelům portál EPO poskytuje potřebné funkce spojené s vytvářením, odesláním a následným sledováním stavu podání, včetně vystavení potvrzení o jeho přijetí správcem daně. V návaznosti na povinnost

stanovenou v § 72 odst. 4 daňového řádu finanční správa vytvořila takové podmínky, které daňovým subjektům umožňují dostat zákonné povinnosti činit podání ve formátu a struktuře XML. K námitce, že pokyn D-24 není pramenem práva, žalovaný uvedl, že povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 elektronicky ve správci daně zveřejněném formátu a struktuře, byla žalobkyni uložena prioritně přímo zákonem, nikoli pokynem finanční správy. Prostřednictvím pokynu D-24 správce daně pouze určuje, jaký má být formát a struktura souboru, nestanovuje však žádné povinnosti nad rámec zákona, přičemž správce daně formát a strukturu souboru zveřejní způsobem podle § 56 odst. 2 daňového řádu, tedy na úřední desce správce daně a způsobem umožňující dálkový přístup. Zákon zmocnil správce daně ke stanovení formátu a struktury podání, tzv. formulářových písemností, přičemž správce daně této povinnosti dostal vydáním pokynu řady D-24.

26. K výtkám ohledně výzvy žalovaný uvedl, že byla určitá a neobsahovala nesplnitelné plnění. K technickému zajištění splnitelnosti požadavku na formát a strukturu podání a nesrozumitelnosti platebního výměru odkázal žalovaný na dřívější argumentaci a bod [33] a násl. svého rozhodnutí.
27. Námitka nezveřejnění datové schránky na úřední desce správce daně je podle žalovaného účelová. Již dne 11. 7. 2017 žalobkyně do datové schránky správce daně učinila dvě podání, část i ve formátu XML, žalobkyně tedy znala datovou schránku správce daně a tímto způsobem s ním i komunikovala. Žalovaný ověřil, že na internetových stránkách daňové správy je datová schránka správce daně uvedena.
28. Žalovaný dále uvedl, že správce daně postupoval v souladu s běžnou praxí a nelze přisvědčit tvrzení o neurčitosti platebního výměru. Pokud správce daně odkazoval na konkrétní paragraf zákona, který byl do něj implementován novelou, uvedl dovětek ve znění pozdějších předpisů.
29. Žalovaný odmítl námitku týkající se tvrzené manipulace se spisem. Konstatoval, že správní spis byl veden v souladu se spisovým a podpisovým řádem Finanční správy České republiky. Správce daně v žádném případě nenechává záměrně volná čísla jednací, může se však stát, že daňový subjekt podá multipodání a na podatelně je tomuto multipodání přiřazeno pouze jedno číslo jednací a teprve při zpracování podání pracovníkem správce daně jsou jednotlivým částem multipodání přiřazována odpovídající čísla jednací. Z tohoto důvodu nemůže být mnohdy zachována jednotná číselná řada.
30. Nakonec žalovaný konstatoval, že vydání rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností bylo v daném případě zcela namístě. To, že se jednalo na první pohled o zřejmé chyby v psaní, vyplývá zejména po konfrontaci s ostatními písemnostmi spisového materiálu.
31. Z uvedených důvodů žalovaný navrhol, aby soud žalobu zamítnul.

#### IV. Replika žalobkyně

32. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně dále rozváděla svou žalobní argumentaci. Zdůraznila, že žalovaný nerespektuje závěry rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 7. 2018, sp. zn. 59 Af 49/2017, které byly potvrzeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2019, č. j. 10 Afs 226/2018 - 44. Navrhovala doplnit dokazování elektronicky podaným přiznáním k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016,

kteřé přiložila. Žádala, aby soud ověřil, že žalobkyně učinila podání přes webové rozhraní finanční správy.

## V. Další průběh řízení

33. Podáním ze dne 3. 7. 2019 oznámil žalovaný soudu svůj záměr uspokojit žalobkyni ve smyslu § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Soud proto postupoval dle § 62 odst. 2 a usnesením ze dne 15. 8. 2019, č. j. 59 Af 35/2018 - 64, stanovil žalovanému lhůtu k uspokojení žalobkyně a oznámení provedeného úkonu žalobkyni a soudu do 31. 10. 2019.
34. Rozhodnutím ze dne 16. 10. 2019, č. j. X, žalovaný žalobou napadené rozhodnutí podle § 124 odst. 1 daňového řádu změnil v přezkumném řízení tak, že rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 4. 10. 2017, č. j. X, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 14. 12. 2017, č. j. X, dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušil a řízení zastavil.
35. V souladu s § 62 odst. 3 s. ř. s. byla žalobkyně opatřením předsedkyně senátu ze dne 4. 11. 2019, č. j. 59 Af 35/2018 - 74, vyzvána, aby se ve lhůtě 7 dnů ode dne doručení tohoto opatření vyjádřila, zda je rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 10. 2019, č. j. 42983/19/5200-11433-700681, uspokojena. Žalobkyně reagovala poslední den stanovené lhůty sdělením, že uspokojena není.
36. Vzhledem k tomu, že dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2010, č. j. 3 Ads 148/2008 - 70 (publ. pod č. 2130/2010 Sb. NSS), „*vyjádřili se navrhovatel na výzvu soudu podle § 62 odst. 3 s. ř. s. ve stanovené lhůtě, že postupem správního orgánu uspokojen není, nejsou splněny podmínky pro zastavení řízení podle § 62 odst. 4 věty druhé s. ř. s.*“, odmítl zdejší soud usnesením ze dne 20. 2. 2020, č. j. 59 Af 35/2018 - 82, žalobu postupem dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť měl za to, že odpadl předmět řízení.
37. Nejvyšší správní soud tento postup neshledal správným a citované usnesení zdejšího soudu zrušil rozsudkem ze dne 24. 11. 2021, č. j. 6 Afs 42/2020 - 32, a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení.

## VI. Nové posouzení věci krajským soudem

38. Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal naplnění zákonných důvodů pro zastavení řízení či odmítnutí žaloby, projednal věc meritorně.
39. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející přezkoumal soud v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů podle § 75 odst. 1, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
40. K projednání žaloby nařídil soud ústní jednání. Žalobkyně i žalovaný se z ústního jednání řádně omluvili a souhlasili s projednáním a rozhodnutím věci bez jejich přítomnosti. Doplnění dokazování navrhované žalobkyní v žalobě soud neprováděl, neboť to považoval za nadbytečné, jak bude osvětleno níže.
41. Spisovým materiálem měl soud dostatečně doloženo, že žalobkyně, zastoupená daňovým poradcem, podala dne 3. 8. 2017 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 jednak prostřednictvím datové zprávy se zaručeným elektronickým podpisem zmocněnce na společné zařízení správců daně ve formátu XML, spolu s účetní závěrkou ve formátu PDF (DAP č. 1), a dále jako obecnou písemnost

prostřednictvím datové schránky zmocněnce, jejíž přílohou bylo daňové přiznání a účetní závěrka ve formátu PDF (DAP č. 2). Ve spise je založeno i listinné daňové přiznání včetně vyžadované přílohy, na jeho základě byla žalobkyni vyměřena ztráta.

42. Pro posouzení věci jsou rozhodná následující ustanovení daňového řádu, ve znění účinném k okamžiku podání daňových přiznání. Podle § 70 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném ke dni učinění podání daňových přiznání, je podání úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně. Dle odst. 2 se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno, přičemž z něj dle odst. 3 musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje.
43. Podle § 71 odst. 1 daňového řádu lze podání učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky. Podle odst. 2 musí být písemná podání a podání ústně do protokolu podepsána osobou, která podání činí. Dle odst. 3 platí, že účinky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno způsobem uvedeným v odstavci 1; tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav. Podle § 71 odst. 4 daňového řádu správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup, jaká podání lze učinit způsobem podle odstavce 1 písm. b).
44. Pro některé typy podání je předepsaná zvláštní forma. Tyto situace upravuje § 72 daňového řádu, který v odst. 1 stanoví, že přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem. Dle odst. 2 lze v tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní. V odst. 3 je zakotvena možnost činit podání podle odstavce 1 i datovou zprávou, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3. S účinností od 1. 1. 2015 je v odst. 4 zakotvena povinnost učinit podání podle odstavce 1 pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1, má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.
45. Ustanovení § 73 daňového řádu upravuje další podmínky a postupy v souvislosti s učiněním podání. Podle § 73 odst. 1 daňového řádu se podání činí u příslušného správce daně. Podle odst. 2 se podání, které je učiněno prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu, přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně. Dle odst. 3 správce 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. Odst. 4 potom upravuje možnost dispozice s podáním, kterým se zahajuje řízení.
46. Postup při odstraňování vad podání a důsledky vad podání upravuje § 74 daňového řádu. Podle odst. 1 platí, má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho,

kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví, a podle odst. 2 ho ve výzvě poučí o následcích spojených s neodstraněním označených vad. Dle odst. 3 budou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon. Podle § 74 odst. 4 daňového řádu platí, pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoliv 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.

47. Podle § 247a odst. 2 daňového řádu 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 o povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předejde do evidence daní; pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.
48. V souzeném případě jde právě o výklad shora citovaného ustanovení a zodpovězení klíčové otázky, zda správce daně uložil žalobkyni pokutu v souladu se zákonem, pokud daňové přiznání prostřednictvím zmocněnce nepodala včetně příloh elektronicky ve struktuře a formátu XML požadovaném správcem daně.
49. V obecné rovině lze konstatovat, že ustanovení § 247a odst. 2 daňového řádu zakotvuje institut pokuty jako sankce za nedodržení povinné elektronické formy podání, a to v paušální výši 2 000 Kč, o které rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předejde do evidence daní k úhradě do 30 dnů. Správce daně nemá dle uvedeného ustanovení při vydání platebního výměru na pokutu prostor pro správní uvážení, zkoumá pouze, zda byly naplněny zákonné podmínky pro uložení pokuty, tj. zda byla porušena povinnost podat podání elektronicky. Prostor pro správní uvážení a zohlednění okolností případu je dán správci daně pouze v tom směru, zda porušení povinnosti učinit podání elektronicky současně neztěžuje závažným způsobem správu daně ve smyslu § 247a odst. 4 daňového řádu.
50. Namítá-li žalobkyně neústavnost uvedeného ustanovení, neboť daňový řád neobsahuje žádné liberační ustanovení, soud tento názor nesdílí. Odpovědnost daňového subjektu za učinění podání jinou než zákonem vyžadovanou elektronickou formou je koncipována jako objektivní, nastupující přímo na základě zákona, bez možnosti liberace, tedy svou povahou se jedná o odpovědnost absolutní. To samo o sobě nečiní ustanovení neústavní, a to vzhledem ke stanovené výši pokuty 2 000 Kč, vzhledem k nemožnosti opakovaného ukládání pokuty a také s ohledem na obvykle jednoduše zjistitelné skutkové okolnosti týkající se učinění podání.
51. Odkaz žalobkyně na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. 46 A 86/2013, považuje soud za nepřipadný, neboť citovaný závěr se týkal využití teoreticky i ekonomicky možných opatření, která lze po subjektu žádat v souvislosti se zabráněním porušení povinnosti dle § 17i odst. 1 zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, šlo tedy o posouzení liberačních důvodů objektivní odpovědnosti. O takový případ v projednávané věci nejde, možnost liberace není v § 247a daňového řádu zahrnuta. Z rozsudku Nejvyššího správního

soudu ze dne 24. 1. 2008, č. j. 9 As 36/2017 - 59, pak nelze dovodit, že by správce daně a žalovaný měli při uložení pokuty dle § 247a odst. 2 daňového řádu uplatnit liberační důvody, i když nebyly zákonodárcem stanoveny. Z uvedeného rozsudku naopak vyplývá, že „nelze učinit tak kategorický závěr, že odpovědnost za správní delikt nemůže být nikdy odpovědností za výsledek, a samotnou existenci tohoto typu odpovědnosti, byť by se vyskytovala jen velmi výjimečně, tak v oblasti správního práva trestního a priori zcela popřít“. V tehdy souzené věci dospěl Nejvyšší správní soud naopak k závěru, že zákon nedává dopravci jako odpovědnému subjektu možnost zprostit se objektivní odpovědnosti, jde tedy o odpovědnost za výsledek, bez liberačních důvodů. Uvedený závěr tedy argumentaci žalobkyně nijak nepodporuje.

52. Citované závěry Ústavního soudu ohledně povahy pořádkových pokut, jakož i aplikaci čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, a to i ve světle judikatury Evropského soudu pro lidská práva, soud nijak nezpochybňuje. Má ale za to, že se tyto závěry míjejí s povahou pokuty dle § 247a odst. 2 daňového řádu, která není pořádkovou pokutou, jak je doktrínou i judikaturou vnímána. Jak již soud uvedl shora, cílem uložení pokuty dle § 247a odst. 2 daňového řádu primárně není splnění stanovené povinnosti daňového subjektu, její uložení není ponecháno na úvaze správce daně, pokuta není ukládána opakovaně, daňový řád ani o ní jako o pořádkové pokutě nehovoří.
53. Protože jde o pokutu za určité deliktvní jednání daňového subjektu, a to porušení povinnosti nepeněžitě povahy činit v určitých případech podání elektronicky, kdy zákon pouze ukládá správci daně rozhodnout o uložení pokuty vzniklé ze zákona v paušální výši 2 000 Kč, nebylo pochybením, pokud správce daně věc se žalobkyní neprojednal a nenechal ji vyjádřit se před vydáním platebního výměru na pokutu. Nedošlo k porušení zásady ústnosti a projednací, jak žalobkyně namítala. Ostatně žalobkyně byla se stavem věci seznámena prostřednictvím výzvy správce daně ze dne 22. 8. 2017, ve které správce daně žalobkyni osvětlil svůj náhled na účinky podání jednotlivých daňových podání ze dne 3. 8. 2017 a 8. 8. 2017 a upozornil ji na možnost uložení pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu. Na podporu závěru, že žalobkyně nebyla zkrácena na svých procesních právech ve smyslu čl. 38 odst. 2 a čl. 40 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, lze odkázat i na judikaturní závěry týkající se projednání správních deliktů (např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 As 110/20115 - 46, či ze dne 7. 4. 2016, č. j. 5 As 122/2015 - 18), tedy že správní orgány nejsou povinny nařizovat ústní jednání ani v řízení o správních deliktech v situacích, kdy to zákon výslovně nestanoví a není to nezbytné ke splnění účelu řízení a uplatnění práv účastníků.
54. V této souvislosti také nelze hovořit o unesení či neunesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu. Soud má za to, že skutkové okolnosti týkající se podání DAP č. 1, DAP č. 2 a DAP č. 3 nejsou v podstatě mezi účastníky řízení sporné, žalobkyně i žalovaný již v průběhu daňového řízení popisovali způsob jejich podání a podobu daňových podání včetně příloh zcela shodně, byť žalobkyně namítala, že spisový materiál není úplný a způsob, jakým za ni daňový poradce podal daňová přiznání, chtěla prokazovat. Zda byla v projednávané věci naplněna podmínka elektronického podání ve smyslu § 72 odst. 4 daňového řádu, je v souzené věci otázkou právního posouzení, nikoli otázkou unesení důkazního břemene na straně správce daně.
55. K dílčím námitkám nepřiměřenosti správního trestání soud konstatuje, že uložení pokuty nemůže být nezákonné jen proto, že žalobkyni byla podle daňového přiznání podaného

v listinné podobě vyměřena daňové ztráta 1 000 Kč. Jak bylo uvedeno shora, zákonodárce neponechal správci daně prostor pro takové uvážení okolností případu.

56. Námitky uplatněné vůči obsahu platebního výměru neshledal soud důvodnými. Jeho výrok je podle soudu srozumitelný, v souladu s § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu z něho vyplývá, že pokuta ve výši 2 000 Kč byla žalobkyni uložena podle § 247a odst. 2 a 3 daňového řádu za učinění podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu jinak než elektronicky. Výrok rozhodnutí obsahuje v souladu s § 102 odst. 1 písm. d) a e) daňového řádu též údaje nutné v případě stanovení platební povinnosti. K absenci důvodů, proč byla uložena pokuta právě ve výši 2 000 Kč, soud odkazuje na předchozí pasáže rozsudku, ve kterých vysvětlil, že při uložení pokuty neměl správce daně správní uvážení ohledně její výše a liberačních důvodů. Nebylo tedy vadou rozhodnutí, pokud správce daně neodůvodnil výši uložené pokuty.
57. Rovněž užití dodatku „ve znění pozdějších předpisů“ ve výroku platebního výměru na pokutu nečiní toto rozhodnutí neurčitým. Uvedení příslušného zákona, podle něhož je pokuta ukládána, s dodatkem „ve znění pozdějších předpisů“ je běžně používanou praxí, kdy správní orgán odkazuje na znění ustanovení v jeho jednotlivých novelizacích. Z použité doložky nelze dovodit, jak to činí žalobkyně, že pokuta byla uložena podle právního předpisu ve znění ke dni 4. 10. 2017, tedy ke dni vydání platebního výměru správce daně. Naopak odkaz na citované ustanovení ve znění jeho jednotlivých novelizací umožňuje reflektovat zásadu, že protiprávnost jednání se posuzuje podle právní úpravy účinné ke dni jeho spáchání ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně současně ani neupřesňuje, jaké ustanovení, jež měl správce daně neústavně aplikovat, nemělo být v době podání daňových přiznání platné ani účinné. Již jen pro úplnost soud dodává, že v posuzované věci nebyl rozdíl mezi zněním daňového řádu ke dni 3. 8. 2017 a ke dni 4. 10. 2017.
58. Soud dále nepřisvědčil žalobkyni, že za stejné pochybení jí byla opakovaně uložena třetí správní pokuta. Soud zjistil, že dalšími platebními výměry uložil správce daně žalobkyni pokutu 2 000 Kč rovněž za učinění podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu jinak než elektronicky, ovšem ve vztahu k jiným podáním - daňovým přiznáním za jiná zdaňovací období. Z úřední činnosti je mu známo (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 7. 2018, č. j. 59 Af 49/2017 - 67), že platebním výměrem ze dne 7. 10. 2016, č. j. X, tak učinil ve vztahu k podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 dne 30. 6., resp. 2. 7. 2015; a platebním výměrem ze dne 23. 2. 2017, č. j. 228935/17/2601-52522-505691, za podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 dne 11. 7. 2016. Napadeným platebním výměrem ve spojení s rozhodnutím žalovaného tedy nebyla pokuta žalobkyni uložena v rozporu se zásadou *ne bis in idem*.
59. Jádrem sporu však je, zda správce daně za výše popsané situace vůbec 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. 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 D-24.
60. Obdobnou věcí téže žalobkyně se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 10 Afs 226/2018 - 44. Nejvyšší správní soud považoval za rozhodné „*zda podání učiněné ve formátu „\*.pdf“ je vskutku neúčinné. Klíčem k řešení věci je tedy výklad § 74*

daňového řádu. Jak vysvětlil NSS již ve věci 9 AfS 383/2018, *Punktum II*, 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).“ Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále zdůraznil, že „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 GFŘ-D-24), ovšem opomněl výslovně vymežit, 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).“

61. S uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu, který lze vztáhnout i na nyní projednávanou věc, krajský soud souhlasí. Vycházejí ze shora uvedeného dospěl soud k závěru, že správce daně a žalovaný pochybili, pokud žalobkyni - právnické osobě zastoupené daňovým poradcem - uložili pokutu podle § 247a odst. 2 a 3 daňového řádu za podání daňového přiznání jinak než elektronicky z důvodu, že daňové přiznání, a to včetně příloh, nepodala ve smyslu § 72 odst. 4 daňového řádu ve formátu XML a struktuře požadované správcem daně. Na podání zaevidované dne 3. 8. 2017, pod č. j. X (tj. DAP č. 1) nebylo možné pohlížet jako na neúčinné daňové přiznání. Ačkoliv toto podání nebylo v souladu s předepsanými požadavky, neboť nebyl dodržen stanovený formát a struktura, bylo podání učiněno elektronicky a ve formátu způsobilém k projednání, který mohl mít předpokládané účinky pro správu daní. Správce daně tedy neměl přistoupit k vydání výzvy dle § 74 odst. 1 daňového řádu a ani neměl toto podání vyloučit ze zpracování.
62. Již jen pro úplnost soud dodává, že námitku, že datová schránka správce daně, do níž bylo třeba daňové přiznání podat správcem daně vyžadovaným způsobem, nebyla řádně zveřejněna, považoval soud za účelově uplatněnou. Ve shodě se žalovaným soud uvádí, že datová schránka byla zmocněnci žalobkyně, který ji při podání daňového přiznání zastupoval, dobře známa, neboť do ní správci daně daňové přiznání (konkrétně DAP č. 2) podal. Stejně tak je nutné odmítnout námitku účelové manipulace se spisem či námitku zneužití postupu dle § 104 odst. 1 daňového řádu. Správce daně postupoval dle § 104 odst. 1 daňového řádu mimo jiné proto, že zjistil, že v platebním výměru nesprávně uvedl č. j., pod kterým dne 3. 8. 2017 zaevidoval DAP č. 1.

## VII. Závěr a náklady řízení

63. Protože soud shledal klíčovou žalobní námitku důvodnou, zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. Protože nebyl naplněn zákonný důvod pro uložení pokuty, soud využil možnosti dané mu § 78 odst. 3 s. ř. s. a přistoupil rovněž ke zrušení platebního výměru vydaného správcem daně. V dalším řízení jsou orgány finanční správy vysloveným právním názorem soudu vázány dle § 78 odst. 5 s. ř. s.
64. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta prvá s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
65. V souzeném případě byla žalobkyně úspěšná, proto jí soud proti žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků za žalobu ve výši 3 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč a odměnou právních zástupců za tři úkony právní služby v řízení před krajským soudem (převzetí a příprava zastoupení daňovou poradkyní, podání žaloby a repliky) a dva úkony právní služby v řízení před Nejvyšším správním soudem (převzetí a příprava zastoupení advokátem a podání kasační stížnosti) ve výši 15 300 Kč [pět úkonů právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 1 500 Kč (pět paušálů po 300 Kč za pět úkonů právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu). Soud tak přiznal žalobkyni náhradu nákladů připadajících na její zastoupení ve výši 16 800 Kč a dále v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. částku odpovídající DPH ve výši 21 %, tj. 3 528 Kč. Celkem tedy za řízení před krajským a Nejvyšším správním soudem náleží žalobkyni náhrada nákladů řízení ve výši 28 328 Kč.
66. Soud zástupkyni žalobkyně nepřiznal odměnu a náhradu hotových výdajů za další tři požadované úkony právní služby (požadavek žalobkyně, aby o věci bylo rozhodnuto při ústním jednání; sdělení žalobkyně, že se postupem žalovaného necítí být uspokojena a výpočet nákladů řízení). Nejednalo se totiž o písemná podání ve věci samé, jež by bylo možné považovat za úkon ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-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](http://www.nssoud.cz).

Liberec dne 23. března 2022

Mgr. Lucie Trejbalová  
předsedkyně senátu