



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobce: **Svaz účetních České republiky, z.s.**
sídlem Vinohradská 2022/125, Vinohrady, Praha 3

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019 , č. j.
38008/19/5100-41454
-708784,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný na základě odvolání žalobce proti platebnímu výměru na pokutu za opožděné podání kontrolního hlášení ze dne 19. 10. 2018, č. j. 7866822/18/2002-52523-111544 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně I. stupně“) změnil část výroku prvostupňového rozhodnutí, kterým správce daně I. stupně podle § 101h odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v příslušném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) rozhodl podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty o povinnosti žalobce uhradit pokutu ve výši 10 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení za zdaňovací období srpen 2018 ve stanovené lhůtě, neboť jej žalobce podal až v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně I. stupně vyzván, tak, že do tohoto výroku doplnil, že lhůta pro podání kontrolního hlášení podle § 101e odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty za období srpen 2018 uplynula dne 25. 9. 2018, přičemž kontrolní hlášení za toto období bylo žalobcem podáno dne 10. 10. 2018 v náhradní lhůtě stanovené žalobci správcem daně I. stupně výzvou k podání kontrolního hlášení ze dne 8. 10. 2018, č. j. 7616156/18/2002-52523-111544 doručenou žalobci dne 9. 10. 2018.

II. Napadené rozhodnutí

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve zrekapituloval dosavadní průběh řízení včetně úkonů žalobce a správce daně I. stupně týkajících se podání kontrolního hlášení za zdaňovací období srpen 2018, které předcházely vydání prvostupňového rozhodnutí.
3. Následně žalovaný shrnul odvolací námitky žalobce. Žalovaný uvedl, že žalobce v podaném odvolání namítal, že (i) podal kontrolní hlášení za období srpen 2018 v zákonem stanovené lhůtě, ve formátu „xml“ a struktuře zveřejněné správcem daně, a že (ii) z důvodu jistoty podal žalobce navíc ještě kontrolní hlášení za období srpen 2018 ve formátu „pdf“ v téže datové zprávě, že (iii) nelze k jeho tíži přičítat, pokud nebylo jeho podání řádně zpracováno technickým zařízením správce daně I. stupně, že (iv) sankce byla žalobci uložena v rozporu se zákonem, protože správce daně I. stupně měl akceptovat žalobcova podání učiněné ve formátu „pdf“, a že (v) orgány finanční správy dosud v rozporu s § 72 odst. 4 daňového řádu nezveřejnily strukturu a formát datové zprávy, což podle žalobce potvrzují nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15 a ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, na které žalobce v podaném odvolání poukázal.
4. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí vymezil právní základ posuzované věci a aplikoval jej na zjištěný skutkový stav.
5. Žalovaný konstatoval, že kontrolní hlášení za období srpen 2018 měl žalobce v souladu s § 101e odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty podat do 25. 9. 2018. Žalobce sice učinil dne 25. 9. 2018 prostřednictvím datové schránky podání označené jako kontrolní hlášení za období srpen 2018, které obsahovalo dva soubory, jeden ve formátu „xml“ a druhý ve formátu „pdf“, avšak toto podání nesplňovalo požadavky stanovené v § 101a odst. 3 zákona, neboť nebylo učiněno ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Podání učiněné ve formátu „xml“ vykazovalo vadu struktury spočívající v tom, že v obsahu textu byl nalezen neplatný znak a pro tuto vadu jej nebylo možné načíst portálem daňové správy. Vada podání učiněného ve formátu „pdf“ pak spočívala v tom, že se nejednalo o

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

podání ve formátu a struktuře odpovídající „XSD zveřejněným a definovaným schématům“, tedy nejednalo se o podání učiněné elektronicky ve formátu „xml“. Uvedená podání se proto stala v souladu s § 101a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty podáními neúčinnými. O této skutečnosti byl žalobce vyrozuměn oznámením, které mu bylo doručeno dne 3. 10. 2018. Je-li daňovým subjektem učiněno takovéto neúčinné podání, hledí se na něj jako by nebylo vůbec podáno. Žalobce tak kontrolní hlášení za zdaňovací období srpen 2018 v zákonné lhůtě nepodal, a proto správce daně I. stupně vydal výzvu k podání kontrolního hlášení, která byla žalobci doručena prostřednictvím datové schránky dne 9. 10. 2018. Žalobce podal kontrolní hlášení dne 10. 10. 2018, tedy v náhradní lhůtě stanovené žalobci výzvou správce daně I. stupně. Žalobce tudíž podal kontrolní hlášení až po stanovené lhůtě a poté, co k tomu byl vyzván správcem daně I. stupně. Žalobci tak vznikla podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty povinnost uhradit pokutu ve zde stanovené výši. Správce daně I. stupně tak postupoval zcela v souladu se zákonem, když vydal prvostupňové rozhodnutí, kterým rozhodl o povinnosti žalobce zaplatit pokutu za podání kontrolního hlášení po stanovené lhůtě výši 10 000 Kč.

6. K námitkám žalobce uplatněným v odvolání žalovaný uvedl, že z § 101a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá povinnost plátce daně podat kontrolní hlášení elektronicky a § 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty pak upřesňuje, že tak lze učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Správce daně určuje, jaký má být formát a struktura souboru prostřednictvím D-pokynů, které zveřejňuje podle § 56 odst. 2 daňového řádu na úřední desce správce daně a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Správce daně tuto svou povinnost splnil zveřejněním na sebe navazujícího pokynu D-331 ze dne 29. 10. 2009, pokynu D-349 účinného od 1. 1. 2011 a pokynu GFŘ-D-24, č. j. 156035/15/7100-40123-050030, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, účinného od 1. 1. 2016, který je rozhodný pro případ žalobce. Tímto došlo k technické specifikaci formátu a struktury datové zprávy pro podání kontrolního hlášení, a to plně v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu i § 101a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty, z něhož povinnost žalobce podat kontrolní hlášení elektronicky a ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně vyplývá. Žalobci tak nebyla stanovena žádná povinnost nad rámec zákona či v rozporu s ním. Žalovaný dodal, že žalobci nadto mělo být z jeho praxe zřejmé, že důvodem pro elektronická podání kontrolních hlášení a dalších písemností v konkrétním formátu a struktuře je nutnost jejich zpracování v systému ADIS, tedy že jde o technickou stránku správy daní. Vzhledem ke skutečnosti, že je již několik let zveřejněn a požadován jeden jediný formát vybraných podání, má žalovaný za to, že není požadavek na jeho používání jakkoliv nelogický, natož pak nezákonný.
7. Žalovaný dále uvedl, že v žalobcem zmíněném nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 Ústavní soud shledal protiústavnost § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2017, a to z důvodu závažnosti jeho dopadu na práva a povinnosti daňových subjektů vyplývajícího z rozsahu potenciálně požadovaných údajů. Ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2017 však zmocňovalo ve spojení s § 72 odst. 1 a 2 daňového řádu Ministerstvo financí k předepsání údajů povinně uváděných v kontrolním hlášení. Ustanovení § 101a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, které dopadá na případ žalobce, se oproti tomu naopak týká výlučně formátu a struktury podání specifikovaných v § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení tak umožňuje správci daně pouze určit formát a strukturu požadovaných dat způsobem, který zaručí dostupnost v nich předávaných údajů

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

pro orgány finanční správy a jejich rychlé a efektivní zpracování. Takový postup je v souladu se zásadou rychlosti a principem dobré správy, neboť umožňuje zefektivnění celého procesu správy daní. Ústavní soud přitom v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 připustil, že v souladu s ústavním pořádkem by bylo bližší vymezení okruhu údajů požadovaných v kontrolním hlášení v zákoně nebo bližší vymezení správcem daně. Žalovaný proto považuje za souladné s ústavním pořádkem a tedy i se závěry vyplývajícími z nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, ponechal-li zákonodárce na orgánu moci výkonné určení formátu a struktury dat určitého podání, kterým je v tomto případě kontrolní hlášení. Argumentaci nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 tedy žalovaný nepovažoval v žalobcově případě za relevantní. K nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, na který žalobce v podaném odvolání také odkázal, žalovaný uvedl, že tento nález se týká vybraných ustanovení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů. V tomto nálezu se tedy Ústavní soud zabýval ústavností zcela odlišné právní úpravy a jeho závěry tak nejsou pro věc žalobce relevantní.

8. Dále žalovaný uvedl, že namítá-li žalobce, že měl správce daně I. stupně povinnost akceptovat podání učiněné ve formátu „pdf“, nelze s touto námitkou souhlasit. Žalobce měl povinnost podat kontrolní hlášení za období srpen 2018 zákonem stanoveným způsobem v souladu s pokynem GFŘ-D-24, tedy ve „formátu a struktuře odpovídající XSD zveřejněným a definovaným schématům“, kterou v důsledku neúčinnosti svého podání nesplnil. Je to přitom jen a právě žalobce, který nese odpovědnost za včasné podání kontrolního hlášení. Bylo tedy na žalobci, aby zabezpečil řádné a včasné splnění této své povinnosti stanoveným způsobem, což neučinil. Důsledky v podobě neúčinnosti žalobcova podání, které pro žalobce plynou, nelze přenášet na správce daně I. stupně a požadovat po něm, aby v rozporu se zákonem akceptoval podání v jiné, než stanovené formě. Žalobce byl navíc o neúčinnosti svého podání ihned vyrozuměn, mohl tedy kontrolní hlášení za období srpen 2018 ve správném formátu a struktuře obratem znovu podat. Žalobce tak však učinil až v reakci na výzvu k podání kontrolního hlášení ze dne 8. 10. 2018, čímž mu vznikla povinnost uhradit pokutu vyšší, než kdyby podal kontrolní hlášení hned poté, co byl o neúčinnosti předchozího podání vyrozuměn.
9. V závěru napadeného rozhodnutí žalovaný s odkazem na závěry vyplývající z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73 a rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 3. 2019, č. j. 62 Af 127/2016 - 85 uvedl, že změnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, aby v něm vymezený skutek byl popsán uvedením místa, času, a způsobu spáchání a případně i uvedením jiných skutečností takovým způsobem, aby nemohl být zaměněn se skutkem jiným.

III. Žaloba

10. Žalobce v úvodu podané žaloby uvedl, že má za to, že byl napadeným rozhodnutím zkrácen na svých právech, neboť žalovaný postupoval v rozporu se zákonem a judikaturou správních soudů.
11. Dále žalobce uvedl, že kontrolní hlášení za období srpen 2018 podal řádně a včas, to ve dvou formátech. V obecně uznávaném formátu „pdf“, který zaručuje neměnnost uvedeného podání a jako vstřícný krok vůči orgánům finanční správy a jejich zastaralému systému ADIS rovněž ve formátu „xml“, který však není chráněn proti změnám. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že podle názoru žalovaného bylo sice podání žalobce učiněno ve formátu „xml“, nikoliv však ve struktuře „XSD“, protože

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

údajně obsahovalo znak navíc. Taková informace však nebyla obsahem sdělení o neúčinnosti podání, kterou žalobce po podání kontrolního hlášení obdržel. Právě z těchto důvodů podal žalobce kontrolní hlášení rovněž ve formátu „pdf“, který nepodléhá změnám, je čitelný a správcem daně I. stupně zpracovatelný. Přesto však bylo i toto podání správcem daně I. stupně odmítnuto.

12. Žalobce dále uvedl, že forma a struktura podání kontrolního hlášení nebyla stanovena zákonným způsobem.
13. Ustanovení § 101a odst. 3 zákona o dani přidané hodnoty stanoví, že podání lze učinit elektronicky pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Toto ustanovení zákona představuje podle žalobce „bezbrěhé“ přenesení možnosti ukládat adresátům této právní normy povinnosti na moc výkonnou.
14. Dále žalobce uvedl, že podle § 4 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty je správcem daně příslušný finanční úřad. Žalobci však není známo, že by správce daně I. stupně jakožto příslušný správce daně na své úřední desce něco takového, jako formát a strukturu datové zprávy zveřejnil.
15. Co se týče rovněž v této souvislosti uváděného pokynu GFŘ-D-24, který podle žalovaného stanovuje formát a strukturu datové zprávy s účinností od 1. 1. 2016, i v případě tohoto pokynu platí, že Generální finanční ředitelství, které jej vydalo, není v žalobcově případě správcem daně. Tento pokyn navíc nestanovuje formát ani strukturu datové zprávy, protože pouze odkazuje na internetovou adresu, která však již není adresou internetových stránek finanční správy, ale stránek Ministerstva financí, což znamená, že zveřejnění formátu a struktury datové zprávy není učiněno v souladu se zákonem správcem daně. Z hlediska právního státu je navíc nepřijatelné, aby zákonné povinnosti byly uloženy žalobci takový způsobem, neboť, jak uvedl ve svém nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 i Ústavní soud, formulář není právním předpisem.
16. Žalobce je proto přesvědčen, že v jeho případě nebylo správcem daně I. stupně ani žalovaným prokázáno, že kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018 nebylo žalobcem podáno řádně a včas a požadovaná forma a struktura datové zprávy nebyla zveřejněna zákonným způsobem tak, jak předpokládalo příslušné zmocnění vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty.

IV. Vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. V úvodu svého vyjádření žalovaný zrekapituloval průběh řízení před správcem daně I. stupně a dále ve svém vyjádření v reakci na žalobcovy námítky převážně zopakoval argumentaci, kterou již uvedl v napadeném rozhodnutí, nebo přímo na příslušné části napadeného rozhodnutí odkázal.
18. Nad rámec této argumentace žalovaný uvedl, že namítá-li žalobce, že nebyl v rámci sdělení o neúčinnosti podání kontrolního hlášení vyrozuměn, z jakého důvodu bylo jeho podání neúčinné, je tato námítka nedůvodná. Správce daně I. stupně není povinen žalobce informovat o neúčinnosti dotčeného podání, natožpak o důvodech jeho neúčinnosti. Přesto však byl žalobce na neúčinnost svého podání upozorněn.
19. Dále žalovaný uvedl, že pokud žalobce tvrdí, že kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018 podal řádně a včas, byl to právě žalobce, kdo měl tuto skutečnost v řízení před orgány finanční správy prokázat. Žalobce však tuto skutečnost žádným způsobem neprokázal.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

20. Žalovaný dále uvedl, že ta část argumentace žalobce, jíž žalobce vyjadřuje svůj nesouhlas se zněním § 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nemůže mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
21. Dále žalovaný uvedl, že podle jeho názoru je nesprávná argumentace žalobce ohledně zákonnosti zveřejnění pokynu GFŘ-D-24, který je relevantní pro projednávanou věc. Jestliže žalobce poukazuje na § 4 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty a z něho dovozuje, že Generální finanční ředitelství není v žalobcově případě správcem daně, opomíjí, že dle § 1 odst. 1 a 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“) je Finanční správa České republiky tvořena soustavou správních orgánů pro výkon správy daní, jejímž součástí jsou Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu, přičemž dle § 2 odst. 1 zákona o finanční správě vykonává Generální finanční ředitelství působnost pro celé území České republiky. Z těchto ustanovení zákona o finanční správě tak vyplývá, že i Generální finanční ředitelství je správcem daně, a to i vůči žalobci.
22. Žalobce ani žalovaný se již ve věci dále nevyjádřili.

V. Obsah správního spisu

23. Ze správního spisu zjistil soud následující skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci.
24. Správci daně I. stupně byla dne 25. 9. 2018 prostřednictvím informačního systému datových schránek doručena datová zpráva označená „Kontrolní hlášení 8/2018“ (ID zprávy 609701128) odeslaná z datové schránky žalobce. Datová zpráva obsahovala jeden soubor ve formátu „xml“ (jméno: DPHKH-00571288-2018-srpen_radne_24.09.20) a jeden soubor ve formátu „pdf“. Obsahem obou souborů mělo být shodně kontrolní hlášení žalobce za období srpen 2018. Soubor ve formátu „xml“ byl správcem daně I. stupně zaevidován pod č. j. 7492214/18/2002-52523-111544. Soubor ve formátu „pdf“ byl správcem daně I. stupně zaevidován pod č. j. 7492358/18/2002-52523-111544. Ani jeden ze souborů nebyl nahrán do informačního systému finanční správy ADIS k dalšímu zpracování, neboť oba soubory byly vyhodnoceny jako neúčinná podání, a proto nebyly informačním systémem zpracovány, a to shodně z důvodu, že *„podání nebylo učiněno v předepsaném formátu, resp. struktuře.“*
25. O neúčinnosti podání ve formátu „pdf“ byl žalobce správcem daně I. stupně vyrozuměn oznámením o neúčinnosti evidovaným správcem daně I. stupně pod č. j. 7586808/18. O neúčinnosti podání ve formátu „xml“ byl žalobce správcem daně I. stupně vyrozuměn oznámením o neúčinnosti evidovaným správcem daně I. stupně pod č. j. 7586873/18. Obě oznámení byla žalobci doručena dne 3. 10. 2018.
26. Výzvou k podání kontrolního hlášení ze dne 8. 10. 2018, č. j. 7616156/18/2002-52523-111544 správce daně I. stupně žalobce vyzval k podání kontrolního hlášení za srpen 2018 v náhradní lhůtě do 5 dnů ode dne oznámení této výzvy. Výzva č. j. 7616156/18/2002-52523-111544 byla žalobci doručena dne 9. 10. 2018. Žalobce v reakci na výzvu č. j. 7616156/18/2002-52523-111544 podal dne 10. 10. 2018 kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018, které bylo zaevidováno správcem daně I. stupně pod č. j. 7746271/18/2002-52523-111544. Kontrolní hlášení podal žalobce ze své datové schránky datovou zprávou (ID zprávy: 613650665), která obsahovala soubor ve formátu „xml“. Soubor byl nahrán do informačního systému ADIS a zpracován.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

27. Dne 19. 10. 2019 vydal správce daně I. stupně prvostupňové rozhodnutí, kterým žalobci uložil povinnost uhradit pokutu ve výši 10 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení za zdaňovací období srpen 2018 ve stanovené lhůtě, ale až poté, co byl k jeho podání správcem daně I. stupně vyzván.
28. Proti prvostupňovému rozhodnutí podal žalobce odvolání ze dne 4. 11. 2018, které bylo správci daně I. stupně doručeno dne 9. 11. 2018. Námitky, které žalobce v podaném odvolání uplatnil, odpovídají těm, které žalovaný shrnul v napadeném rozhodnutí (viz bod 3 tohoto rozsudku).
29. Správci daně I. stupně se ani dodatečně nepodařilo v informačním systému ADIS načíst soubor ve formátu „xml“, který byl správci daně I. stupně zaslán žalobcem prostřednictvím datové zprávy dne 25. 9. 2018 a který měl obsahovat kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018, a údaje v tomto souboru obsažené prostřednictvím informačním systému ADIS zobrazit.
30. Napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobce zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

31. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť žalobce s tímto postupem soudu nevyslovil nesouhlas a žalovaný ve vyjádření k žalobě s rozhodnutím bez nařízení jednání výslovně souhlasil. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť soud shledal, že veškeré listiny potřebné pro posouzení a rozhodnutí věci jsou součástí správního spisu, jímž se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117).
32. Žaloba není důvodná.
33. Podle § 101a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty plátce je povinen podat elektronicky kontrolní hlášení nebo jiné hlášení, s výjimkou hlášení podle § 19.
34. Podle § 101a zákona o dani z přidané hodnoty podání uvedená v odstavcích 1 a 2 lze učinit elektronicky pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, nebo c) dodatečně potvrzenou za podmínek uvedených v daňovém řádu (odst. 3). 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, je neúčinné (odst. 4).
35. Podle § 101e odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.
36. Podle § 101g odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nebylo-li podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

37. Podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván.
38. Na základě obsahu podané žaloby, vyjádření žalovaného a obsahu správního spisu považuje soud mezi žalobcem a žalovaným za nesporné následující skutečnosti.
39. Žalobci vznikla podle § 101a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty povinnost podat kontrolní hlášení za období srpen 2018, a to ve lhůtě stanovené v § 101e odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy do 25. 9. 2018. Žalobce podal v souladu s § 101a odst. 3 písm. a) téhož zákona kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018 dne 25. 9. 2018 prostřednictvím datové zprávy odeslané ze své datové schránky. Toto kontrolní hlášení podal ve formátu „xml“ a ve formátu „pdf“. Oba formáty, v nichž žalobce dne 25. 9. 2018 kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018 podal, byly správcem daně I. stupně vyhodnoceny podle § 101a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty jako neúčinná podání. O skutečnosti, že obě podání správce daně I. stupně vyhodnotil jako neúčinná, byl žalobce vyrozuměn oznámením o neúčinnosti, která byla žalobci doručena dne 3. 10. 2018. Správce daně I. stupně výzvou č. j. 7616156/18/2002-52523-111544, která byla žalobci doručena dne 9. 10. 2018, žalobce podle § 101g odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyzval k podání kontrolního hlášení za srpen 2018 v náhradní lhůtě do 5 dnů ode dne oznámení této výzvy. Žalobce v takto stanovené lhůtě, a to dne 10. 8. 2019, kontrolní hlášení za měsíc srpen opět prostřednictvím datové zprávy odeslané ze své datové schránky a opět ve formátu „xml“ podal. Podání kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018 učiněné žalobcem dne 10. 10. 2018 bylo správcem daně I. stupně vyhodnoceno jako účinné podání a zpracováno. Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci uložena podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty pokuta ve výši 10 000 Kč právě z tohoto důvodu, že správce daně I. stupně považoval za účinně podané kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018 až to, které žalobce podal dne 10. 10. 2018, tedy až poté, co mu byla doručena výzva správce daně I. stupně ze dne 3. 10. 2018.
40. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobce, že kontrolní hlášení za období srpen 2018 podal řádně a včas.
41. První podání kontrolního hlášení za měsíc srpen 2018, které žalobce učinil dne 25. 9. 2018, bylo správcem daně I. stupně posouzeno jako neúčinné podání. Druhé podání, které žalobce učinil dne 10. 10. 2018, bylo správcem daně I. stupně akceptováno a zpracováno. Toto podání však bylo nepochybně učiněno až po uplynutí lhůty vyplývající z § 101e odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve které byl žalobce povinen kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018 podat. Za včas učiněné, by tak bylo možno považovat pouze podání kontrolního hlášení za měsíc srpen 2018, které žalobce učinil dne 25. 9. 2018. Pro posouzení oprávněnosti této žalobní námítky, je tak rozhodující zodpovězení otázky, zda podání kontrolního hlášení učiněné žalobcem dne 25. 9. 2018 lze považovat za účinné podání, které neměl správce daně I. stupně posoudit podle § 101a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty jako neúčinné podání.
42. Žalobce podal dne 25. 9. 2018 kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018 ve dvou formátech, a to ve formátu „xml“ a ve formátu „pdf“.
43. Otázkou, zda lze podání kontrolního hlášení ve formátu „pdf“ považovat za účinné podání kontrolního hlášení, tedy slovy žalobce, zda se jedná o kontrolní hlášení řádně podané, se již při svém rozhodování zabýval jak zdejší soud, tak Nejvyšší správní soud.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

44. Ve věci vedené pod sp. zn. 5 Af 17/2018 řešil zdejší soud mimo jiné otázku, zda bylo účinně učiněno podání, jehož obsahem bylo potvrzení následného kontrolního hlášení za zdaňovací období prosinec 2016. Na základě výzvy správce daně ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení zaslal příslušný daňový subjekt potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení správci daně ve lhůtě stanovené správce daně ve výzvě prostřednictvím datové zprávy do datové schránky správce daně nejprve ve formátu „pdf“. Teprve následně, již po uplynutí lhůty stanovené správcem daně, podal tento daňový subjekt kontrolní hlášení, jímž potvrdil správnost následného kontrolního hlášení za zdaňovací období prosinec 2016 podáním ve formátu „xml“, tedy podáním ve formátu a struktuře stanovené správcem daně. Daňový subjekt takto postupoval přesto, že byl týž den, kdy učinil své podání ve formátu „pdf“, správcem daně vyrozuměn o neúčinnosti svého podání. Jelikož podání učiněné ve formátu „pdf“ posoudil správce daně jako neúčinné a podání ve formátu „xml“, které svým formátem a strukturou odpovídalo formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, podal daňový subjekt až po stanovené lhůtě, uložil správce daně tomuto daňovému subjektu podle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty za nepodání následného kontrolního hlášení na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení ve stanovené lhůtě povinnost uhradit pokutu ve výši 30 000 Kč. Právě proti rozhodnutí o uložení povinnosti uhradit pokutu brojil daňový subjekt žalobou, o níž městský soud rozhodl rozsudkem ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Af 17/2018 - 34 tak, že ji jako nedůvodnou zamítl.
45. Skutkově se jedná o případ obdobný případu žalobce v právě posuzované věci. V době, kdy žalobce podával kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018 i v době, kdy podával daňový subjekt ve věci projednávané zdejším soudem pod sp. zn. 5 Af 17/2018 následné kontrolní hlášení za zdaňovací období prosinec 2016, totiž shodně, jak v případě kontrolního hlášení (§ 101a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty), tak v případě podání následného kontrolního hlášení (§ 101f odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty) platilo, že je byl povinen příslušný daňový subjekt podat ve formátu a struktuře stanovené správcem daně (§ 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty). V obou případech také daňovým subjektům za nesplnění povinnosti učinit tato podání ve stanovených lhůtách vznikala zcela shodná povinnost uhradit pokutu (§ 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).
46. Zdejší soud ve věci vedené pod sp. zn. 5 Af 17/2018 dospěl k závěru, že správce daně postupoval správně, pokud podání daňového subjektu učiněné ve formátu „pdf“ vyhodnotil jako neúčinné, protože, jak uvedl v rozsudku ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Af 17/2018 - 34, bod 39: *„Žalobce totiž měl na základě § 101a odst. 3 ZDPH povinnost podat následné kontrolní hlášení elektronicky datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Jiný formát či struktura pak měly podle § 101a odst. 4 ZDPH za důsledek neúčinnosti takového podání, a to bez ohledu na obsah daného podání. Tento důsledek nedodržení formy či struktury z právní úpravy v rozhodném období jednoznačně a nepochybně vyplývá, přičemž se jedná o úpravu vůči daňovému řádu speciální. [...] Pokud tedy správce daně žalobce navíc upozornil na neúčinnost jeho podání ze dne 25. 3. 2017, byť telefonicky, nelze tomuto postupu nic vytknout.“*
47. Tento závěr zdejšího soudu potvrdil v rozsudku ze dne 31. 5. 2022, č. j. 6 Afs 331/2020 - 48 také Nejvyšší správní soud, v němž se zabýval důvodností kasační stížnosti, kterou dotčený daňový subjekt proti rozsudku městského soudu č. j. 5 Af 17/2018 - 34 podal. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, přičemž v rozsudku č. j. 6 Afs 331/2020 - 48, bod 13 až 15 konstatoval:

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

„Stěžovatelka dále rozporuje závěr, že její první podání, které bylo učiněné ještě ve stanovené pětidenní lhůtě, bylo neúčinné kvůli nesprávnému formátu a struktuře.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka byla vzhledem k pochybnostem správce daně o údajích v následném kontrolním hlášení vyzvána ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů, a to opět podáním následného kontrolního hlášení do pěti dnů od oznámení výzvy (§ 101g 2 a 3 ZDPH). Následné kontrolní hlášení bylo třeba podat elektronicky, a to datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (§ 101a odst. 1 písm. b) ve spojení s § 101a odst. 3 a 101f odst. 3 ZDPH). [...] Závěr o neúčinnosti podání stěžovatelky tak má výslovnou oporu v odkazovaném ustanovení.

Stejně tak má oporu i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, jak správně dovodil již městský soud. V již citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 383/2018 - 43, bod 31, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „neúčinnost podání v jiném formátu či jiné struktuře byla do § 101a odst. 4 včleněna až novelou zákona o DPH zákonem č. 113/2016 Sb., účinnou od 1. 5. 2016. Do té doby, pokud podání splňovalo obě podmínky § 74 odst. 1 daňového řádu, tedy způsobilost k projednání a vyvolání předpokládaných účinků pro správu daní, bylo nutné na daňové přiznání pohlížet jako na účinné.“ Nejvyšší správní soud tedy vycházel z toho, že aplikace § 101a odst. 4 ZDPH by vedla k závěru o neúčinnosti podání v jiném formátu či struktuře. Na tyto závěry pak Nejvyšší soud odkázal i v navazujících rozhodnutích (viz již citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 226/2018 - 44, bod 22; a rozsudek č. j. 7 Afs 367/2018 - 48, bod 24). Námitka stěžovatelky, že městský soud posoudil věc v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, na kterou sám odkázal, je nedůvodná – městský soud naopak postupoval v souladu s touto judikaturou a správně vyložil, že v odkazovaných věcech nebylo možno učinit závěr o neúčinnosti podání také proto, že ještě nebyl aplikovatelný § 101a odst. 4 ZDPH (ani žádné obdobné ustanovení). Ve stěžovatelčině věci tomu však bylo jinak a městský soud ji od předchozích případů správně odlišil.“

48. Z právě uvedeného je zřejmé, že podání kontrolního hlášení za období srpen 2018 ve formátu „pdf“, které žalobce učinil dne 25. 9. 2019, nemohlo mít účinky řádně podaného kontrolního hlášení a nemohlo se tak jednat o řádně učiněné podání, jak namítal žalobce. Kontrolní hlášení podané ve formátu „pdf“ totiž nebylo kontrolním hlášením učiněným ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně a správce daně I. stupně je správně v souladu s § 101a odst. 4 daňového řádu vyhodnotil jako neúčinné.
49. Rovněž otázkou, kdy lze považovat za účinně učiněné (tedy opět slovy žalobce řádně podané) elektronické podání ve formátu „xml“ v případě podání uvedených v § 101a odst. 1 daňového řádu, se již zdejší soud ve své judikatuře zabýval, a to ve věci vedené pod sp. zn. 8 Af 37/2019.
50. Ve věci vedené pod sp. zn. 8 Af 37/2019 řešil zdejší soud konkrétně otázku, zda lze považovat za účinně učiněné podání přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018, které daňový subjekt prostřednictvím datové zprávy podal dne 25. 10. 2018 ve formátu „xml“. Toto podání odpovídalo příslušnému XSD schématu dle pokynu GFŘ-D-24, bylo systémem správce daně načteno, bylo jej možno v tomto systému zobrazit a následně i vytisknout, avšak byly v něm uvedeny nesprávné údaje, které bránily dalšímu zpracování. (Podání obsahovalo nesprávnou kombinaci položky identifikující daňový subjekt jako fyzickou osobu a položky obsahující daňové identifikační číslo ve formátu přidělovaném právníkům osobám.) Správce daně posoudil toto podání daňového subjektu jako neúčinné, protože nebylo podle jeho názoru podáno ve struktuře zveřejněné správcem daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

51. Městský soud ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 24. 1. 2021, č. j. 8 Af 37/2019 - 74, v němž se s tímto posouzením neztotožnil. Městský soud se nejprve v bodech 29 až 40, na něž v podrobnostech odkazuje, zabýval výkladem pojmů „formát“ a „struktura“ obsažených v § 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a na základě tohoto výkladu dospěl k závěru, že podání učiněné prostřednictvím souboru ve formátu „xml“ lze považovat za neúčinné pouze v případě, že jej nelze prostřednictvím informačního systému správce daně vůbec načíst a zobrazit, neboť, jak uvedl v rozsudku č. j. 8 Af 37/2019 - 74, bod 42: „*Takové podání je následně ze zákona neúčinné, jelikož se nedá očekávat, že by úředník správce daně byl schopen zkontrolovat zdrojový kód, kde došlo k vadě ve struktuře a popř. jej opravit. To ani není jeho práce a takový postup by byl v přímém rozporu se snahou o zrychlení a zefektivnění komunikace správce daně s daňovým subjektem vyjádřenou shora citovanou důvodovou zprávou k novele ZDPH.*“ Oproti tomu podání ve formátu „xml“, které informační systém správce daně dokáže přečíst a zobrazit, je pouze neperfektním podáním, které je zatíženo obsahovou vadou, k jejímuž odstranění, pokud tato vada brání jeho projednání, má být daňový subjekt, správcem daně vyzván (srov. rozsudek č. j. 8 Af 37/2019 - 74, bod 45 až 55).
52. Závěry, k nimž městský soud v rozsudku č. j. 8 Af 37/2019 - 74 dospěl, a od nichž nemá důvod se v právě projednávané věci odchylovat, jsou přitom na věc žalobce plně aplikovatelné. Také v tomto případě totiž v době, kdy žalobce podával kontrolní hlášení za měsíc srpen 2018 i v době, kdy podával daňový subjekt ve věci projednávané zdejší soudem pod sp. zn. 8 Af 37/2019 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018, shodně, jak v případě kontrolního hlášení (§ 101a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty), tak v případě podání daňového přiznání (§ 101a odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty), platilo, že je byl povinen příslušný daňový subjekt podat ve formátu a struktuře stanovené správcem daně (§ 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty), tedy ve formátu „xml“.
53. V právě posuzovaném případě přitom ze správního spisu vyplývá, že se správci daně I. stupně nepodařilo kontrolní hlášení za období srpen 2018, které měl obsahovat soubor ve formátu „xml“ zaslaný žalobcem správci daně I. stupně prostřednictvím datové zprávy dne 25. 9. 2018, načíst a zobrazit ani dodatečně. Takové podání kontrolního hlášení nelze považovat v souladu se závěry vyplývajícími z rozsudku zdejšího soudu č. j. 8 Af 37/2019 - 74 citovaným výše v bodě 51 za účinné podané. Správce daně I. stupně tak i v případě kontrolního hlášení podaného dne 25. 9. 2018 ve formátu „xml“ postupoval správně, pokud jej v souladu s § 101a odst. 4 daňového řádu vyhodnotil jako neúčinné podání.
54. Správce daně I. stupně také nepochybil, pokud v oznámení o neúčinnosti podání kontrolního hlášení za období srpen 2018 ve formátu „xml“ učiněného dne 25. 9. 2018 neuvedl, jaký konkrétní nedostatek toto podání obsahovalo.
55. Žalobce podal dne 25. 9. 2018 kontrolní hlášení za období srpen 2018 zákonem stanoveným způsobem prostřednictvím datové zprávy (§ 101a odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty). Správce daně I. stupně také takto žalobcovu podání posoudil. Dospěl však k závěru, že podání nebylo učiněno ve formátu a struktuře stanovené správcem daně. Pro tento případ vyplývá z § 101a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty jediný následek, a to neúčinnost takového podání. Na neúčinné podání se hledí jako na podání, které nebylo vůbec podáno, a neúčinné podání tak nevyvolává žádné právní následky (srov. Brandejs T. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer. ISSN: 2336-517X, komentář k § 101a odst. 4). V případě takového podání

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

tudíž vůbec nepřichází v úvahu případné odstraňování vad podání postupem dle § 74 daňového řádu, neboť se jedná z hlediska práva o podání neexistující. Vady lze totiž z logiky věci odstraňovat pouze u podání existujících, tedy těch právní následky vyvolávajících (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2021, č. j. 8 Afs 151/2021 - 36, bod 30 a č. j. 6 Afs 331/2020 - 48, bod 16).

56. Naprosto by proto postrádalo smysl, aby správce daně I. stupně sděloval žalobci, jaká konkrétní vada kontrolního hlášení za období srpen 2018 podaného dne 25. 9. 2018 mu brání v jeho načtení. Žalobce, i kdyby tuto informaci obdržel, by stejně nemohl tuto vadu odstranit a byl by i tak povinen podat kontrolní hlášení za období srpen 2018 znovu se všemi náležitostmi. Bylo tedy zcela dostačující, pokud správce daně I. stupně oznámením o neúčinnosti podání doručeným žalobci dne 3. 10. 2018 žalobce vyrozuměl, že jeho podání bylo posouzeno jako neúčinné, aniž by blíže specifikoval, co bylo důvodem tohoto posouzení. Tato informace totiž žalobci zcela postačovala k tomu, aby svou povinnost podat kontrolní hlášení za období srpen 2018 splnil dříve, než k tomu byl vyzván správcem daně I. stupně prostřednictvím výzvy č. j. 7616156/18/2002-52523-111544, a eliminoval tak riziko, že mu bude uložena sankce, proti níž nyní brojí podanou žalobou. O tom, že správce daně I. stupně žalobce oznámením doručeným žalobci dne 3. 10. 2018 žalobce skutečně vyrozuměl, že jeho podání ze dne 25. 9. 2018 učiněné ve formátu „xml“, je neúčinné, přitom mezi žalobcem a žalovaným sporu není.
57. Tato žalobní námitka tedy není důvodná.
58. Žalobce dále namítal, že forma a struktura podání kontrolního hlášení nebyla stanovena zákonným způsobem, protože nebyla zveřejněna správcem daně I. stupně jakožto příslušným správcem daně podle § 4 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty.
59. Zcela shodnou námitkou, týkající se zveřejnění pokynu GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, který se vztahuje na právě projednávanou věc, neboť nabyl účinnosti dne 1. 1. 2016 a byl účinný i v době, kdy žalobce podával kontrolní hlášení za období srpen 2018, se zabýval Krajský soud v Plzni ve věci vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 77 Af 17/2020. V řízení vedeném Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 77 Af 17/2020 brojil daňový subjekt proti rozhodnutí správce daně, kterým byla daňovému subjektu uložena povinnost podle § 101h odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty zaplatit pokutu ve výši 50 000 Kč dle § 101h odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty za nepodání kontrolního hlášení za období 2. čtvrtletí 2018 ve formátu a struktuře zveřejněném správcem daně ani v náhradní lhůtě, kterou mu k tomu správce daně stanovil. Jedná tedy o případ, který se od případu žalobce v zásadních okolnostech nijak neliší.
60. Krajský soud v Plzni se touto námitkou zabýval v rozsudku ze dne 21. 10. 2020, č. j. 77 Af 17/2020 - 66, bodech 46 a 47, kde uvedl:

„Žalobce se pak mýlí, pokud se dovolává toho, že příslušný pokyn nebyl vydán správním orgánem I. stupně coby správcem daně, kterým podle jeho názoru Generální finanční ředitelství není. Podle § 10 odst. 1 daňového řádu je správcem daně správní orgán nebo jiný státní orgán (orgán veřejné moci) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Na základě tohoto ustanovení je tedy možno dovodit dvě podmínky toho, aby určitý orgán mohl být označen za správce daně, které musejí být v konkrétním případě splněny kumulativně. Podle první z nich se musí jednat o orgán veřejné moci, tedy správní orgán nebo jiný státní orgán; dle § 10 odst. 2 daňového řádu současně platí: „Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.“ Dle druhé podmínky pak tomuto orgánu veřejné moci musí být svěřena působnost v oblasti správy daní, a to zákonem nebo na základě zákona.

Generální finanční ředitelství je podle § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky orgánem Finanční správy České republiky, a to vedle Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů. Dle téhož ustanovení jsou tyto orgány Finanční správy České republiky správními úřady a organizačními složkami státu. Věcná působnost Generálního finančního ředitelství je vymezena v § 4 zákona o Finanční správě České republiky, a to takovým způsobem, který nepřipouští žádné pochybnosti o tom, že je nadáno působností v oblasti správy daní, když mj. vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství [§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky], vede řízení o správních deliktech [§ 4 odst. 1 písm. b) zákona o Finanční správě České republiky] atd. Z uvedeného je zřejmé, že i Generální finanční ředitelství je nutné považovat za správce daně, neboť splňuje obě shora uvedené podmínky zakotvené v § 10 odst. 1 daňového řádu. Není tedy namístě ztotožňovat pojem správce daně s prvostupňovým správním orgánem, z čehož zřejmě žalobce vychází, neboť pojem správce daně označuje množinu konkrétních správních orgánů, mezi něž je nepochybně třeba správní orgán I. stupně (tedy v dané věci Finanční úřad pro Karlovarský kraj) rovněž řadit, ale která se pouze jím samotným nevyčerpává. Lze tedy uzavřít, že Generální finanční ředitelství je v návaznosti na zmocňovací ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu, respektive § 101a odst. 3 zákona o DPH oprávněno vydávat předpisy k provedení zákona a v jeho mezích. Pro tuto roli je ostatně s ohledem na své postavení a vymezení jeho věcné působnosti, do níž spadá i příprava návrhů právních předpisů [§ 4 odst. 2 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky] a zabezpečování analytických a koncepčních úkolů [§ 4 odst. 2 písm. b) zákona o Finanční správě České republiky] Generální finanční ředitelství v nevhodnějším postavení, neboť si nelze představit, že by jednotlivé finanční úřady na místo tohoto vrcholného orgánu samy přijímaly a vydávaly vlastní samostatné pokyny, kterými by na základě § 101a odst. 3 zákona o DPH stanovovaly svébytné podmínky formátu a struktury elektronických podání platné toliko pro oblast vymezenou jejich územní působností (§ 8 odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky). Takovým způsobem by vznikla zcela neudržitelná chaotická situace, kterou nelze (nejen v prostředí správy daní) připustit.“

61. S těmito závěry, z nichž vyplývá, že i Generální finanční ředitelství je vůči žalobci v postavení správce daně, se zdejší soud zcela ztotožňuje. Byly-li tedy formát a struktura datové zprávy Generálním finančním ředitelstvím zveřejněny prostřednictvím pokynu GFŘ-D-24, jednalo se o zveřejnění, které bylo provedeno zcela v souladu se zákonem.
62. Za nezákonné soud rovněž nepovažuje, že pokyn GFŘ-D-24 obsahuje odkaz na internetové adresy, která je součástí stránek Ministerstva financí, jak rovněž žalobce namítal.
63. Vzhledem k tomu, že žalobce proti pokynu GFŘ-D-24 uplatnil v podané žalobě konkrétní námitky, nemá soud pochybnosti o tom, že je jeho obsah žalobci stejně jako žalovanému znám. Stejně jako je obsah pokynu GFŘ-D-24 znám soudu. Jedná se totiž o široce publikovaný dokument, který lze nalézt nejen na internetových stránkách správců daně <www.financnisprava.cz>, jak požaduje § 72 odst. 3 daňového řádu, ale mimo jiné je pokyn GFŘ-D-24 i součástí běžně používaných právních informačních systémů (Codexis, ASPI) a citován v řadě rozhodnutí správních soudů dostupných jak v těchto systémech, tak

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

prostřednictvím internetových stránek Nejvyššího správního soudu. Soud proto považuje obsah pokynu GFŘ-D-24 za obecně známou skutečnost, kterou není potřeba dokazovat.

64. Žalobce má pravdu v tom, že v pokynu GFŘ-D-24 je uvedeno, že podání specifikovaná v § 72 odst. 1 daňového řádu, tj. přihláška k registraci, oznámení o změně registračních údajů (včetně žádosti o zrušení registrace), řádné daňové tvrzení, dodatečné daňové tvrzení a další podání, u nichž právní předpis stanoví povinnost datovou zprávu učinit ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, pokud jsou vůči orgánům Finanční správy ČR činěna datovou zprávou, musí být učiněna ve formátu XML a ve struktuře odpovídající příslušnému XSD schématu definovanému a zveřejněnému na adrese: `<http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces>` a že tedy ohledně struktury podání odkazuje pokynu GFŘ-D-24 na XSD schéma definované a zveřejněné na internetové adrese, který svým názvem indikuje, že se s velkou pravděpodobností jedná o součást stránek Ministerstva financí.
65. Dále je ovšem v pokynu GFŘ-D-24 uvedeno, že k vytvoření souboru v předepsaném formátu a struktuře lze využít aplikace Daňového portálu – elektronické služby Finanční správy ČR (tzv. EPO) na adrese: `<www.daneelektronicky.cz>`. Aplikace umožňuje vytvořit a odeslat soubor v předepsaném formátu a struktuře správci daně přímo prostřednictvím této aplikace, případně jej vytvořit a uložit pro následné odeslání správci daně datovou schránkou. Součástí aplikace je i aplikační rozhraní, které může být používáno výrobcí aplikačního vybavení (např. účetní či daňový software) k přímému zpracování a odeslání písemnosti z aplikace. Popis je zveřejněn na adrese: `<http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/PodatelnaEPO.pdf>`.
66. Soudu především konstatuje, že mu není jasné, z jakého zákonného ustanovení žalobce dovozuje, že v případě, že mají orgány daňové správy povinnost zveřejňovat určité informace způsobem umožňujícím dálkový přístup, jsou tak povinny činit pouze na svých internetových stránkách a nemohou tak činit alespoň částečně prostřednictvím odkazu ze svých stránek na adresu nacházející se na stránkách jim nadřízeného orgánu, kterým je dle 1 odst. 3 zákona o finanční správě právě Ministerstvo financí. Podle názoru soudu totiž z žádného zákonného ustanovení taková povinnost nevyplývá. Soudu rovněž není jasné, jaký vliv by takový postup mohl mít na povinnost žalobce podat kontrolní hlášení ve formátu a struktuře zveřejněném správcem daně.
67. Z obsahu pokynu GFŘ-D-24 však především vyplývá, že příslušný daňový subjekt včetně žalobce, který je povinen učinit podání ve formátu „xml“, se obsahem internetových stránek `<http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces>` a `<http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/PodatelnaEPO.pdf>` nemusí vůbec zabývat. Jak totiž uvedl zdejší soud již v rozsudku ze dne 19. 6. 2018, č. j. 5 A 20/2016 - 78, který se sice týkal pokynu Ministerstva financí D-349, jenž byl následně nahrazen právě pokynem GFŘ-D-24, avšak svým obsahem se oba pokyny v podstatě neliší, a zde uvedené závěry tak lze plně vztáhnout i na věc žalobce: *„Daňové subjekty vůbec nemusí vyhledávat a rozumět v pokynu odkazovaným XSD schématům. Zcela jim postačuje znát vše, co je obsaženo již v textu pokynu č. D-349, tedy že jde o formát XML a že tento soubor mohou vytvořit pomocí aplikace EPO. V aplikaci EPO lze poté příslušný formulář vyplnit obdobným způsobem jako formuláře ve formátu PDF či vytištěné formuláře a aplikace poté sama soubor vytvoří a uloží ve formátu XML. Ten lze poté následně zaslat správci daně. [...] Jak uvedl již*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

výše, důsledkem stanovení povinnosti podat přiznání ve formátu XML pouze je, že daňový subjekt musí daňové přiznání vyplnit v programu, který data poté uloží ve formátu XML. Finanční správa za tím účelem daňovým subjektům poskytuje zdarma aplikaci EPO. Práce v této aplikaci není v ničem náročnější než vyplnění klasického tištěného formuláře nebo formuláře ve formátu PDF.“

68. Žalobci tedy pro podání kontrolního hlášení za období 2018 v požadovaném formátu „xml“, zcela stačilo, aby se seznámil se samotným obsahem pokynu GFŘ-D-24 a využil zde uvedenou aplikaci. Pokyn GFŘ-D-24, o čemž není mezi žalobcem a žalovaným sporu, byl přitom zveřejněn na stránkách orgánů finanční správy. Žalobce se tak pro to, aby podal kontrolní hlášení za období srpen 2018, vůbec nemusel seznamovat s informacemi, které byly dostupné prostřednictvím dalších internetových adres, na něž pokyn GFŘ-D-24 odkazoval. Je proto zcela nepodstatné, zda se tyto adresy nacházely na internetových stránkách orgánů finanční správy, nebo na internetových stránkách Ministerstva vnitra.
69. Tato žalobní námitka také není důvodná.
70. Dále žalobce namítal, že stanovení povinnosti učinit kontrolní hlášení elektronicky pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správce daně je protiústavní, neboť tato povinnost byla žalobci uložena pouze prostřednictvím formuláře, který není právním předpisem, což je v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15.
71. Soud se s tímto závěrem žalobce neztotožňuje. Ústavní soud se v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, jenž se týkal právě úpravy kontrolního hlášení, proti uložení povinnosti podávat kontrolní hlášení ve stanoveném formátu a struktuře pouze na základě formuláře, nijak negativně nevymezil. Ústavní soud naopak v bodech 66 až 68 sp. zn. Pl. ÚS 32/15, shledal, že tento způsob je i ústavního hlediska přijatelný (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 10. 2019, č. j. 52 Af 21/2018 - 46, bod 15 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 3 Afs 409/2019 - 34, bod 31).
72. Rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38 a ze dne 29. 5. 2019, č. j. 10 Afs 226/2018 - 44 neshledal takový postup nezákonným, či dokonce protiústavním. V rozsudku č. j. 10 Afs 226/2018 - 44, bod 18 se Nejvyšší správní soud k této otázce vyjádřil takto: *„Jakkoliv nelze považovat právní regulaci vydanou ve formě pokynu správce daně za ideální (viz kritiku takové právní regulace v rozsudku sp. zn. 2 Afs 25/2015, Punktum I, body 34 a 35), obecná závaznost takových pravidel dosud nebyla zpochybněna (viz tamtéž, také rozsudek ze dne 20. 3. 2019, č. j. 9 Afs 383/2018-40, věc Punktum II, bod 32, a rozsudek ze dne 14. 9. 2017, č. j. 9 Ads 177/2016-89, č. 3633/2017 Sb. NSS, věc eTAX, část III.D).“*
73. Zdejší soud se s tímto závěrem Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a v návaznosti na něj konstatuje, že povinnost podat kontrolní hlášení za období srpen 2018 elektronicky s využitím dálkového přístupu a ve formátu a struktuře zveřejněné správce daně, která žalobci vyplývala z formuláře ve formě stanoveném pokynem GFŘ-D-24, mu byla uložena na základě zákonného zmocnění orgánů finanční správy vyplývajícího z § 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a nikoliv nad rámec zákona. Stanovení povinnosti podat kontrolní hlášení uvedeným způsobem proto soud nepovažuje ani za protiústavní, neboť tím správce daně své zákonné zmocnění nepřekročil (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 52 Af 21/2018 - 46, bod 17 a rozsudek Krajského soudu v Plzni č. j. 77 Af 17/2020 - 66, bod 46).

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

74. Tato žalobní námitka rovněž není důvodná.

VII. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

75. Žalobce v podané žalobě namítal, že kontrolní hlášení za období srpen 2018 podal řádně a včas a ve formátu stanoveném správcem daně, že forma a struktura podání kontrolního hlášení nebyla stanovena zákonným způsobem příslušným správcem daně a že stanovení povinnosti podávat kontrolní hlášení pouze elektronicky s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně je protiústavní. Soud uplatněné námitky neshledal důvodnými a ani neshledal žádnou vadu napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a pro kterou by bylo potřeba napadené rozhodnutí zrušit. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
76. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. Žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Právo na náhradu nákladů proto nemá ani jeden z nich.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

V Praze dne 18. srpna 2022

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.