



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **M. V.**, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2020, č. j. 11134/20/5100-41452-712079, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 10. 2020, č. j. 77 Af 17/2020-66,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 10. 2020, č. j. 77 Af 17/2020-66, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2020, č. j. 11134/20/5100-41452-712079, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 32 684 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta, a to do 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty. Podání neučinil ve struktuře požadované správcem daně. Správce daně tak podání považoval za neúčinné a hleděl na něj, jako by nebylo podáno. Za nepodání kontrolního hlášení dostal žalobce pokutu.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím částečně vyhověl odvolání žalobce proti rozhodnutí ze dne 1. 2. 2019, č. j. 1023552/18/2407-50521-405107, jímž Finanční úřad pro Karlovarský kraj uložil žalobci pokutu za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě za období 2. čtvrtletí 2018 ve výši 50 000 Kč. Žalovaný změnil část výroku tak, že přidal větu specifikující konec lhůty pro podání kontrolního hlášení. Ve zbytku však odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí potvrdil.

[3] Výše uvedenému předcházela rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) ze dne 28. 11. 2019, č. j. 30 Af 22/2019-50, kterým krajský soud zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného a věc vrátil k dalšímu řízení. Ve správním spisu totiž chyběla listina, ze které by jednoznačně vyplývalo, jakého pochybení se žalobce při podání kontrolního hlášení dopustil.

[4] Proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou krajský soud zamítl.

[5] Krajský soud dospěl k závěru, že žalobci byla ústavně konformním způsobem stanovena povinnost dodržet při podání kontrolního hlášení určitý formát a strukturu. Tuto povinnost stanovily na sebe navazující pokyny Ministerstva financí D-331 ze dne 29. 10. 2009, D-349 ze dne 28. 12. 2010 a Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-24 č. j. 156035/15/7100-40123-050030, ze dne 16. 12. 2015 (dále jen „pokyn GFŘ-D-24“). Těmito pokyny byl stanoven formát a struktura datové zprávy, jejímž prostřednictvím je činěno podání dle § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

[6] Pokyn GFŘ-D-24 byl vydán jako podzákoný právní předpis, a to v souladu s § 72 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) a § 101a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, dále jen „ZDPH“) zákonem zmocněným správním orgánem a v zákonem stanovených mezích. Generální finanční ředitelství je správním orgánem v souladu s daňovým řádem a je mu svěřena působnost v oblasti správy daní, je tedy zároveň správcem daně. S ohledem na své postavení a věcnou působnost je oprávněno vydávat předpisy k provedení zákona a v jeho mezích.

[7] Nezákonný nebyl ani způsob zveřejnění pokynu GFŘ-D-24. Tento pokyn byl dostupný pro širokou veřejnost na webových stránkách Finanční správy České republiky. Jelikož žalobce podání neodevzdal ve správním tvaru, stalo se *ex lege* neúčinným. Správní orgán zároveň neměl povinnost žalobce vyzvat k odstranění vad podání. Žalobce jej měl podat opětovně, a to ve správním formátu a struktuře. Postup žalovaného tedy nebyl nezákonný.

[8] Krajský soud se opřel o závěry rozsudku ze dne 19. 6. 2018, č. j. 5 A 20/2016-78, ve kterém Městský soud v Praze vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2018, č. j. 10 Afs 360/2017-27, posuzoval, zda byly požadavky na formát a strukturu daňového podání stanoveny ústavně předepsanou formou, a to nejen s ohledem na Úmluvu o ochraně lidských práv a základních svobod a další mezinárodní dokumenty, ale i s

pokračování

ohledem na požadavky ústavního pořádku České republiky (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38, body 33 a násl., v obecné rovině pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2012, č. j. 8 As 6/2011-120 a nálezn Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 23/02).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatel namítá, že kontrolní hlášení podal v souladu se svými zákonnými povinnostmi. Žalovaný přijal kontrolní hlášení a byl způsobilý jej zpracovat. Struktura kontrolního hlášení není definována v zákoně ani žádným dalším ústavně konformním způsobem, který by v právním státě obstál k založení právní povinnosti. Žalovaný odkazuje na internetové zdroje a právně nenormativní sdělení v pokynech Generálního finančního ředitelství, jež však k založení povinnosti a vymáhání jejího splnění nestačí. Výklad krajského soudu opírající se o rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 5 A 20/2016-78 nezákonně a neústavně stěžovateli ukládá sledovat webové stránky a z nich odvodit povinnosti, které zákonem stanoveny nejsou. Zároveň je to fakticky nesplnitelný požadavek s ohledem na množství údajů požadovaných v kontrolním hlášení, které stěžovatel není schopen ručně vyplnit do webové aplikace.

[11] Výklad krajského soudu navíc představuje obhajobu praxe, kdy účelem zákona není stanovit povinnosti k řádnému a správnému vybrání daně, ale vytvoření prostoru pro uložení sankce. Zákon totiž požadavky na elektronické podání nedefinuje dostatečně, nicméně pokud jim stěžovatel nevyhoví, jeho podání se považuje za nicotné a následně je mu uložena drakonická pokuta.

[12] Stěžovatel dále argumentuje, že Generální finanční ředitelství jako správce daně může stanovit formát a strukturu pouze u podání, která ve své věcné působnosti přijímá. Nemůže ale jednat za druhé a stanovit tyto náležitosti i ostatním správcům daně. K takovému jednání není zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zmocněno. Pokyn GFŘ-D-24 vydaný dne 16. 12. 2015 se na formát a strukturu kontrolních hlášení vůbec nevztahuje, neboť k tomuto dni vůbec jako institut neexistovalo (bylo zavedeno až od 1. 1. 2016).

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry uvedenými v rozsudku krajského soudu. Zopakoval, že stěžovatel měl povinnost zaslat kontrolní hlášení ve formátu a struktuře podle pokynu GFŘ-D-24, ve kterém je definována struktura kontrolního hlášení dle příslušného XSD schématu. Kontrolní hlášení podané stěžovatelem vykazovalo vadu struktury, a proto se stalo neúčinným. Na takové se hledí, jako by je stěžovatel vůbec nepodal.

[14] Postup žalovaného není protiústavní. Generální finanční ředitelství má jako správce daně zákonné zmocnění ke stanovení formátu a struktury datové zprávy. Toto své

zmocnění realizoval zveřejněním pokynu GFŘ-D-24. V rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 5 A 20/2016-78 byl obdobný předcházející pokyn (tehdy ještě Ministerstva financí), označen jako ústavně konformní. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38, byl pokyn GFŘ-D-24 vydán jako podzákonný právní předpis, a to na základě zákonného zmocnění, v jeho mezích a byl náležitým způsobem zveřejněn (na internetových stránkách přístupných široké veřejnosti). Nejvyšší správní soud tento závěr dosud nevyvrátil.

[15] Požadavek vyplnit příslušný formulář zároveň nebyl nesplnitelný. Stěžovatel má zástupce, který je odborníkem v daňové oblasti. V daném případě navíc obsahuje předmětný oddíl kontrolního hlášení jen šest údajů, resp. řádků.

[16] Žalovaný také odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 12. 11. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 19/17 (dále jen „nález Pl. ÚS 19/17“), ze kterého vyplývá, že úprava náležitostí a způsobu podání kontrolního hlášení prošla tzv. testem ústavnosti. Ústavním soudem shledané nedostatky, kvůli kterým nálezem ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15 (dále jen „nález Pl. ÚS 32/15“), zrušil § 101d odst. 1 ZDPH, byly již zákonodárcem odstraněny. Pokuta za nepodání kontrolního hlášení je navíc koncipována jako sankce vznikající ze zákona, správce daně tak nemá prostor pro uvážení ohledně její výše. Nezbylo mu tak než uložit pokutu ve výši 50 000 Kč. Jeho postup byl v souladu se zákonem i relevantní judikaturou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je přípustná a lze ji projednat.

[18] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek a shledal, že kasační stížnost je důvodná.

[19] Stěžovatel zaslal správci daně kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty. V něm zadal pro dvě plnění od stejného poskytovatele za stejný den povinnosti přiznat daň stejná čísla daňového dokladu, což bylo v rozporu s pravidly pro vyplnění kontrolního hlášení. Jelikož se tedy struktura kontrolního hlášení lišila od XSD schématu definovaného v odkazu na internetovou stránku uvedeného v pokynu GFŘ-D-24, správce daně měl za to, že je podání neúčinné a nepřihlížel k němu. Správce daně následně stěžovatele vyzval, aby kontrolní hlášení podal v náhradní lhůtě. Protože stěžovatel kontrolní hlášení v náhradní lhůtě nepodal, dostal pokutu.

[20] Předmětem sporu je otázka, jestli byl stěžovatel povinen respektovat strukturu kontrolního hlášení stanovenou pokynem GFŘ-D-24.

[21] Pro věc je rozhodná právní úprava ve znění účinném v době podání kontrolního hlášení (25. 7. 2018), neboť to je považováno za skutek, za který byl stěžovatel sankcionován. Názor správce daně, že v podobě, jak bylo kontrolní hlášení podáno, je neúčinné, vedl k závěru, že (řádě) podáno nebylo, a ke stanovení náhradní lhůty, jež z pohledu správce daně nebyla využita. Za toto omisivní jednání zákon stanoví sankci.

pokračování

[22] Mezi stranami je nesporné, že stěžovatel kontrolní hlášení za 2. čtvrtletí roku 2018 datovou zprávou ve správném formátu včas podal. Jelikož se rozcházejí v pohledu na to, zda byla dodržena povinná struktura kontrolního hlášení, liší se i v závěru, zda bylo podáno „účinně“, a zda tedy byl důvod pro výzvu k podání řádného kontrolního hlášení v náhradní lhůtě. Ze stejných důvodů rozdílně nahlíží i na to, zda povinnost byla splněna dodatečně, či nikoli, a zda bylo uloženo sankce namísto.

[23] Podle § 101a odst. 1 písm. b) ZDPH je plátce povinen kontrolní hlášení podat elektronicky.

[24] Podle § 101a odst. 3 ZDPH lze takové podání učinit elektronicky pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

[25] Podle § 101a odst. 4 ZDPH je neúčinné takové podání, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně.

[26] Zatímco povinnost činit podání v elektronické podobě platí pro všechny plátce již od 1. 1. 2016, následek v podobě neúčinnosti podání byl do § 101a odst. 4 ZDPH doplněn zákonem č. 113/2016 Sb. s účinností až od 1. 5. 2016.

[27] 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 (§ 101g odst. 1 ZDPH). Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené ani náhradní lhůtě, vzniká mu podle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH povinnost uhradit pokutu ve výši 50 000 Kč.

[28] Podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika „*svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana.*“

[29] Zásada výhrady zákona pro ukládání povinností je na úrovni ústavněprávních předpisů vyjádřena slovy, že „*nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá*“ a že „*povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích*“ (čl. 2 odst. 4 Ústavy, čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod).

[30] Podle čl. 79 odst. 3 Ústavy mohou ministerstva, jiné správní úřady a orgány územní samosprávy „*na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny*“.

[31] Odůvodnění je rozděleno na následující části. Nejdříve soud připomene cíle institutu kontrolního hlášení (III. A), poté se bude věnovat pojmu struktura kontrolního hlášení (III. B) a následně se zaměří na způsob stanovení povinné struktury kontrolního hlášení (III. C). Závěrem je právní posouzení shrnuto v kontextu projednávaného případu (III. D).

III. A) Účel kontrolního hlášení

[32] Institut kontrolního hlášení zavedl zákon č. 360/2014 Sb., který novelizoval ZDPH s účinností od 1. 1. 2016. Cílem a smyslem, který jako legitimní potvrdil i Ústavní soud

v nálezu Pl. ÚS 32/15, je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková spojení osob odčerpávajících neoprávněně finanční prostředky z veřejných rozpočtů pomocí nadměrných odpočtů. Jde vlastně o jeden z druhů daňového tvrzení, který má oproti jiným svá specifika (periodicita a rozsah). Jak plyne z důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014 Sb. připomínané v bodě 50 citovaného nálezu Ústavního soudu: *„Významným faktorem má být včasnost zjištění údajů, kdy správce daně získané údaje navzájem porovnává a spojuje formou ‚párování‘ jednotlivých kontrolních hlášení, a tak v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje údaji, které mu umožňují provést včasnou analýzu a identifikovat možná riziková spojení plátců, kteří neoprávněně kráčí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou však jiný článek řetězce neodvedl. Právě okamžitá identifikace organizovaných spojení umožňuje správci daně zablokovat neoprávněná odčerpání finančních prostředků, resp. jejich blokaci na bankovních účtech, a sice prostřednictvím institutu zajištění dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.“* V případě následné kontroly už totiž nemusí být články rizikového řetězce vůbec aktivní a možnost zpětného navrácení vyplacených prostředků je velmi nízká.

[33] On-line dostupnost údajů v celostátním měřítku, jejímž předpokladem je strojová zpracovatelnost jednotlivých kontrolních hlášení, je podle Ústavního soudu také opodstatněná (srov. bod 63 citovaného nálezu): *„Jestliže se vyvíjejí technické prostředky využívané k podnikání, musí tento vývoj sledovat i daňová správa. V době, kdy řada obchodů i převodů peněz probíhá skutečně on-line, tedy časově v řádu vteřin, stěží lze trvat na tom, že stát nemá právo tento trend následovat, ale má zůstat u namátkově prováděných kontrol. Ty nemohou zajistit zejména včasnost zjištění informací a přijetí potřebných opatření ze strany správce daně.“*

[34] S ohledem na množství plátců daně a nutnost rychlé identifikace rizikových spojení považuje i Nejvyšší správní soud požadavek na užití výhradně elektronických formulářů se stanovenými náležitostmi na tomto poli za legitimní. Jedině automatizované zpracování kontrolních hlášení dokáže docílit dostatečné efektivity při identifikaci možných porušení pravidel pro uplatňování DPH, zejména daňových podvodů. Zavedení sankcí pak vytváří tlak na to, aby preferovaná forma komunikace byla používána, a to důsledně a bezvadně. Pokud zákon výslovně stanovil, že správce daně bude považovat za neúčinné takové kontrolní hlášení, které hromadně a automatizovaně zpracovatelné není, nejde o nic nepřijatelného či kontroverzního.

III. B) Pojem struktura kontrolního hlášení

[35] Pojem *struktura* datové zprávy není v ZDPH ani v jiném zákoně definován.

[36] Důvodová zpráva k zákonu č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb, který zavedl nové znění § 101a ZDPH (Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna, VII. volební období, 2015, tisk č. 514), vysvětluje roli informačních a komunikačních technologií ve veřejné správě v souvislosti s opatřeními nezbytnými ke zlepšení efektivity výběru daní za účelem zamezení zneužívání a obcházení daňových předpisů. Za jeden ze základních předpokladů pro dosažení tohoto záměru považuje zajištění efektivního způsobu, kterým správce daně získává údaje z

pokračování

podání jednotlivých daňových subjektů a takto získané údaje následně zpracovává a analyzuje, a zmiňuje především tzv. formulářová podání (zejména daňová přiznání a hlášení) jako zpravidla periodicky se opakující podání obsahující **soubor údajů uspořádaných v určité pevně stanovené struktuře**, zejména ta podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně kontrolního hlášení.

[37] „K tomu, aby mohlo být dosaženo požadované efektivity při zpracování formulářových podání, je nutné, aby správce daně tato podání obdržel ve formě, která takovéto účinné zpracování umožňuje. V tomto ohledu nestačí pouhé naplnění toho, že podání je učiněno elektronicky (tj. datovou zprávou), neboť samotná elektronická forma nezaručuje, že daná **datová zpráva bude zpracovatelná automatizovaným způsobem** umožňujícím nasazení kontrolních mechanismů a úsporu v podobě nižší administrativní zátěže [důraz dodán NSS]. Je tedy nezbytné, aby dané podání bylo učiněno nejen v určitém formátu a v určité struktuře (což je požadavek, který stanoví již současná právní úprava), ale též vhodným způsobem. [...]

[38] Zatímco při zasílání formulářového podání přes daňový portál finanční správy je technicky vyloučeno podat toto podání v nesprávném formátu či struktuře, u datových schránek takováto bariéra není, což odpovídá jejich charakteru jakožto maximálně univerzálního nástroje pro zasílání datových zpráv. Důsledkem toho je, že prostřednictvím datové schránky lze správci daně fakticky podat formulářové podání, které nerespektuje stanovený formát nebo strukturu. Takovéto podání je pak v souladu s § 74 daňového řádu označeno za vadné a podatel je vyzván k odstranění vad. Pokud tyto vady odstraní, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas (přestože fakticky tomu tak není). Neodstranění vad pak znamená neúčinnost podání. U formulářových podání podle zákona o dani z přidané hodnoty (zejména pak u kontrolních hlášení) je takovýto stav neefektivní a nežádoucí, neboť po uplynutí lhůty pro podání není na jisto dáno, kdo podal a kdo nikoli. Není tak možné provádět okamžité zpracování získaných informací z hlediska jejich vzájemných vazeb. [...]

[39] Riziko případné neúčinnosti podání se v praxi bude týkat pouze těch, kteří nevyužijí daňový portál finanční správy. Při podání přes tento portál není možné učinit podání v nesprávném formátu a struktuře. Navíc je podatel upozorněn na existenci dalších chyb, které sice nebrání odeslání podání, nicméně signalizují, že podání v dané podobě nebude ze strany správce daně shledáno perfektním. Podatel tak může základní chyby podání opravit již v rámci procesu podávání a tyto chyby nemusí být následně předmětem výzvy správce daně.“

[40] Daňový portál finanční správy v sobě kumuluje dvě funkcionality: (i) vytvoření podání ve správném formátu a struktuře (při zachování možnosti vytvořit datovou zprávu v externím programu s možností následného nahrání na tento portál, kde je podání dokončeno), (ii) odeslání podání se zvoleným způsobem autentizace. Uživatelé tohoto portálu mají vedle využití obou funkcí možnost využít pouze první z nich, přičemž odeslání a autentizaci si zajistí prostřednictvím své datové schránky. Výhodou tohoto postupu je garance dodržení předepsaného formátu a struktury a eliminace rizika neúčinnosti podání.

[41] Kontrolní hlášení tedy lze podat buď prostřednictvím daňového portálu, tj. aplikace EPO (tento postup prakticky vylučuje podání v nesprávné struktuře), nebo

prostřednictvím datové schránky za použití softwaru respektujícího strukturu popsanou na internetové adrese zveřejněné pokynem GFŘ-D-24. Stěžovatel zvolil druhý způsob.

[42] Jelikož je pro řešení předložené právní otázky nezbytné zjistit význam pojmu struktura, vážil Nejvyšší správní soud, jakým způsobem ho uchopit. K výkladu pojmu *struktura* se obecně a spíše na okraj vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2021, č. j. 6 Afs 274/2020-41 (odst. 19), tak, že struktura podání představuje způsob uspořádání obsahu a je obvykle vymezena typovými položkami. Formulář, který je nástrojem pro potřebné strukturování a určité zjednodušení životní reality, strukturu předepisuje prostřednictvím předem připravených kolonek, které je nutno určitým způsobem vyplnit. V tam řešeném případě šlo o strukturu datové zprávy dle § 13 odst. 3 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Spor se týkal předepsané formy podání žádosti o autentizační údaje, kterou mohl poplatník podat prostřednictvím společného technického zařízení správce daně datovou zprávou s ověřenou identitou této osoby způsobem, kterým se lze přihlásit do její datové schránky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Obdobně jako v tomto případě jde o ustanovení, které omezuje možnosti pro komunikaci se správcem daně, a to s ohledem na specifičnost procesu přidělení autentizačních údajů. Výklad pojmu struktura elektronického formuláře je proto použitelný i na tento případ.

[43] Při výkladu pojmu struktura podání učiněného v elektronické formě vůči správci daně se nicméně objevují v praxi potíže, na něž reaguje judikatura správních soudů, doposud především soudů krajských. V několika případech soudy musely vážít, zda konkrétní pochybení při vyplňování elektronického formuláře představovalo vadu struktury, či zda je bylo třeba kvalifikovat jako vadu obsahu, což je podstatné pro další postup správce daně a následky pro podatele (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 2. 2022, č. j. 8 Af 37/2019-74, či rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 2. 2022, č. j. 43 Af 6/2020-37, který je nyní předmětem přezkumu před NSS pod sp. zn. 3 Afs 66/2022, rozhodnuto zatím nebylo).

[44] V kontextu řešeného případu má nedodržení povinné struktury za následek neúčinnost podání, kdežto obsahové vady lze řešit prostřednictvím výzev k jejich odstranění. Paleta pochybení, k nimž při vyplňování elektronických formulářů dochází, je velmi pestrá, a tak i rozhodování o nich je velmi kazuistické, což nepřispívá právní jistotě daňových subjektů ani nedává daňové správě jasné instrukce, v jakých mezích se má držet. Je otázkou, zda by nebylo vhodné v právním předpise pojem struktura definovat, a eliminovat tak nejistotu na obou stranách.

[45] Pravidla, která daňová správa na svých internetových stránkách o struktuře kontrolního hlášení uveřejňuje, umožňují automatizované zpracování podání. Jejich nedodržení strojovému zpracování údajů v kontrolním hlášení brání, a nelze je porovnat s údaji od ostatních plátců daně a správce daně. Dodržení povinné struktury datové zprávy (podání) proto v kontextu projednávaného případu Nejvyšší správní soud chápe tak, že se **údaje uvedou v takové podobě, aby byly strojově zpracovatelné**. Jinými slovy, podání musí vypadat adekvátně takovému podání učiněnému přes portál EPO, kde systém nezaznamenal tzv. „nepropustné chyby“. Jen tak může přispívat k dosažení cílů institutu kontrolního hlášení připomenutých v oddílu III. A).

pokračování

[46] Struktura podání je tedy uspořádání obsahu prostřednictvím předem připravených položek, přičemž tyto „kolonky“ je nutné určitým způsobem vyplnit. Tento způsob určují pravidla pro vyplnění položek, např. takové pravidlo, že do určité položky lze zařadit jen čísla, nikoliv písmena. Porušení takového pravidla je stále porušením stanovené struktury, nikoliv chybou obsahu. Chybou obsahu je tak např. vyplnění položky pro DIČ odběratele nesprávným číslem. Naproti tomu chybou struktury je vyplnění takové položky písmeny, tj. uvedení DIČ slovy. Takto vyjádřené DIČ odběratele může být i správné, nepůjde tak zároveň o chybu obsahu. Obdobně lze odkázat např. na pravidla o označení fyzické a právnické osoby písmeny F nebo P, i když je z jiných částí podání zřejmé, o kterou z nich se jedná (jako v rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 37/2019-74, ze dne 24. 2. 2022, který ale nebyl přezkoumán NSS), či zákaz duplicity čísel daňových dokladů (jako v nyní projednávaném případě). Porušení všech těchto pravidel je podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nedodržením stanovené struktury.

[47] Pokud by při detekci takových chyb musel správce daně jednotlivě vyzývat k odstranění vad podání, hrozilo by tím výrazné oslabení prvku strojového zpracování údajů. Oproti úmyslu zákonodárce by takový výklad směřoval zpět do dob namátkových kontrol. To by výrazně ztížilo boj proti obcházení daňových předpisů a daňovým podvodům. Za chybu struktury je tedy nutné považovat i vyplnění položky formuláře v datové zprávě v rozporu s pravidly obsaženými v popisu struktury kontrolního hlášení, jež jsou uveřejňována daňovou správou.

III. C) Způsob stanovení struktury kontrolního hlášení

[48] Dle napadeného rozsudku stanovilo formát a strukturu datové zprávy Generální finanční ředitelství pokynem GFŘ-D-24 ze dne 16. 12. 2015, č. j. 156035/15/7100-40123-050030, účinným od 1. 1. 2016 a zveřejněným ve Finančním zpravodaji č. 1/2016.

[49] Podle tohoto pokynu Generální finanční ředitelství s odkazem na § 72 odst. 3 a 4 daňového řádu a „další právní předpisy, které stanoví, že správce daně zveřejní formát a strukturu datové zprávy“ stanovilo, že podání specifikovaná v § 72 odst. 1 daňového řádu a další podání, u nichž právní předpis stanoví povinnost datovou zprávu učinit ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, „musí být 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.“ 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 písemností z aplikace.

[50] Nejvyšší správní soud při svém rozhodování se už několikrát otázky, zda byly požadavky na formát či strukturu podání stanoveny ústavně předepsanou formou, dotkl, ale ucelený výklad dosud neposkytl, protože to s ohledem na předmět sporu nebylo

potřeba (viz např. rozsudek č. j. 9 Afs 383/2018-40, ze dne 20. 3. 2019, nebo č. j. 10 Afs 226/2018-44, ze dne 29. 5. 2019). V této věci je to ovšem nezbytné.

[51] Původně právní úprava, jež se stala předmětem výkladu Ústavním soudem a rovněž jeho derogačního zásahu, vypadala tak, že Ministerstvo financí určovalo podobu a zčásti i obsah formulářových podání včetně elektronických formulářů kontrolního hlášení prostřednictvím vydávání tiskopisů (vzorových formulářů), které musely subjekty respektovat (tedy nikoli formou vyhlášky). Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 19/17, v bodě 39 konstatoval následující: *„Ústavní soud má za to, že vůči institutu předepsaného tiskopisu nelze z hlediska ústavnosti nic namítat, jestliže však je vyplnění tiskopisu ukládáno jako povinnost, je třeba, aby jeho obsah byl stanoven právním předpisem. V případě tiskopisu, jehož forma není dána zákonem ani podzákonným právním předpisem, abstraktní kontrola ústavnosti ukládaných povinností možná není.“* Tím Ústavní soud navázal na své závěry vyslovené již dříve, v nálezu Pl. ÚS 32/15, v bodě 70, který se týkal přímo kontrolního hlášení: *„zákon musí vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat. To nevylučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Ústavy) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. Avšak muselo by se tak stát formou právního předpisu. Jen tak je možno zajistit pro plátce předvídatelnost údajů, které po něm stát bude požadovat. Bez významu pak jistě není ani možnost případné abstraktní kontroly ústavnosti ze strany Ústavního soudu, která je v případě pouhého formuláře vyloučena.“* V souvislosti s náležitostmi a pravidly upravenými ve formuláři vydaném Ministerstvem financí (tehdy bez zákonného zmocnění) pak poukazoval na právní úpravu v jiných oblastech (oznámení podle zákona č. 159/2006 Sb., o střetu zájmů), kde zákon ukládá činit podání ve struktuře a formátu stanoveném vyhláškou (tam Ministerstva spravedlnosti). Výraz „forma tiskopisu“ užitý ve shora citovaném bodě 39 odůvodnění nálezu sp. zn. 19/17 Ústavním soudem pak je třeba podle Nejvyššího správního soudu z kontextu chápat tak, že jím byla míněna podoba tiskopisu, a to včetně jeho vnitřního uspořádání, od něhož se nelze odchýlit (zatímco první věta se týká obsahu, tedy vyplňovaných údajů jako takových; nález totiž primárně posuzoval rozsah údajů, které je daňový subjekt povinen sdělovat).

[52] Z výše uvedeného je patrné, že i když se Ústavní soud v citovaném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 19/17 nezabýval přímo kontrolním hlášením, dospěl zde k obecnějšímu závěru ohledně podmínek pro závazné stanovení obsahu tiskopisů, tedy tištěných formulářů, včetně jejich formy (podoby), v daňovém řízení, jež lze vztáhnout i na formuláře elektronické. Ve všech těchto případech se jedná o specifický způsob komunikace se správním orgánem, kdy má daňový subjekt přesně vymezeno, jaké údaje musí sdělit a jaké má mít tato komunikace parametry (obsah a formu v širším smyslu, tj. podobu).

[53] Určitým způsobem stanovený formát a struktura datové zprávy obsahující podání s kontrolním hlášením podle § 101a ZDPH představují elektronický formulář, v němž plátce musí správci daně sdělit přesně vymezené údaje, a to uspořádané vnitřně tak, aby byly technickými prostředky správce daně automatizovaně zpracovatelné.

[54] Vyplnění elektronického formuláře ke kontrolnímu hlášení je jediný způsob, jak lze kontrolní hlášení podat, aby nebylo považováno za neúčinné. V takovém případě je nutné, aby byl obsah zahrnující náležitosti a pravidla, jejichž nedodržení či porušení navíc

pokračování

vede k citelným sankcím, stanoven právním předpisem. Mezi ně patří nejen okruh údajů, které musí plátce sdělovat, ale i pravidla jejich uspořádání nebo způsob jejich zaznamenání v určených kolonkách. Ústavní soud akcentoval předvídatelnost údajů, které po plátcích stát bude požadovat, již není možné zajistit jinak než formou právního předpisu. Dodal, že je to nezbytné i pro umožnění abstraktní kontroly ústavnosti uložených povinností, což je u pouhého formuláře (který není stanoven právním předpisem) vyloučeno (srov. bod 69 nálezů Pl. ÚS 32/15 připomenutý i v bodě 34 nálezů Pl. ÚS 19/17).

[55] Na internetové stránce, na niž odkazuje pokyn GFŘ-D-24, jsou v rámci určení struktury obsažena i pravidla pro vyplnění jednotlivých položek elektronického formuláře kontrolního hlášení, jako např. pravidlo, které je rozhodné v posuzovaném případě a kvůli kterému měl správce daně stěžovatelem podané kontrolní hlášení za neúčinné: *„Pokud není poskytovatelem plnění skupina, nesmí být uvedeno duplicitní číslo daňového dokladu od jednoho poskytovatele plnění v řádcích se stejným datem povinnosti přiznat daň ‚DPPD‘ nebo v řádcích se shodně vyplněným polem ‚Použit poměr‘.“* (XSD schéma pro větu B. 2.).

[56] Stěžovatel porušil toto pravidlo, když zadal pro dvě plnění od stejného poskytovatele za stejný den povinnosti přiznat daň stejná čísla daňového dokladu. Protože stěžovatel nedodržel strukturu datové zprávy, kontrolní hlášení bylo dle správce daně neúčinné. Pokud tedy plátce vyplní elektronický formulář v rozporu s tímto nebo jinými obdobnými pravidly určujícími, jak to měl správně učinit, stane se podání neúčinným a správce daně na ně nahlíží, jako by je plátce vůbec nepodal. Vyplňované údaje tak musí přizpůsobit stanovené struktuře. Pravidla pro strukturu tedy určitým způsobem přímo zasahují do obsahu formuláře, a neomezují se pouze na stanovení grafického vzhledu, tedy např. jak velké jsou jednotlivé řádky, jaké je rozmístění kolonek pro vyplnění údajů apod. I když se může zdát, že jsou méně významná a spíše technické povahy, jejich nedodržení je způsobilé učinit celé podání neúčinným. Může tedy pro oči správce daně „vymazat“ všechny ve formuláři vyplněné údaje.

[57] Nejvyšší správní soud již výše uvedl, že obecně nezpochybňuje požadavek daňové správy, aby podání určitého typu byla předkládána v takové struktuře, která zajistí, že data v nich obsažená budou strojově zpracovatelná. V případě kontrolního hlášení je ale **nutné, aby struktura**, která je pro správce daně jediná akceptovatelná, neboť umožňuje automatizované zpracování podání, **byla stanovena právním předpisem**. Požadavky na obsah a požadavky na strukturu je navíc někdy velmi obtížné jednoznačně odlišit.

[58] Jako následek nepodání kontrolního hlášení zákon stanoví sankční mechanismus. Nejvyšší správní soud však v minulosti vyslovil, že trestat za správní delikt lze, pouze pokud jsou znaky jeho skutkové podstaty obsaženy buď přímo v zákoně, nebo doplněny obecně závazným právním předpisem, a nikoli např. částečně v předpisu vnitřním (rozsudek ze dne 23. 9. 2004, č. j. 6 A 173/2002-33).

[59] Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38, se závěrem o nezbytnosti stanovení závazné struktury právním předpisem souhlasí, i když to výslovně neuvádí. Nutno však podotknout, že citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se

přímo nevyjádřil k zákonnosti používání formulářů kontrolního hlášení, ale pouze k ní nad rámec posuzované věci připojil několik úvah.

[60] Krajský soud nicméně dospěl i k závěru, že požadavku na určení struktury podzákoným právním předpisem bylo učiněno zadost právě vydáním pokynu Generálním finančním ředitelstvím, s čímž už souhlasit nelze.

[61] Struktura, tj. XSD schéma, které má být při vyplňování formuláře obsahujícího kontrolní hlášení respektováno, je obsažena v dokumentu, který se zobrazí při navštívení internetového odkazu specifikovaného v pokynu GFŘ-D-24. Tam uvedený soubor definic a pokynů zcela jistě z materiálního hlediska představuje právní předpis, neboť stanoví neurčitěmu okruhu adresátů obecná pravidla, jež jsou povinni pod hrozbou neúčinnosti podání při vyplňování formuláře dodržet.

[62] Pravidly a mezemi podzákoné normotvorby se ve své judikatuře mnohokrát zabýval Ústavní soud a za její principy považuje tyto zásady: a) podzákoný právní předpis musí být vydán oprávněným subjektem, b) podzákoný právní předpis nesmí zasahovat do věcí vyhrazených zákonu a musí se pohybovat v jeho mezích, c) musí být zřejmá vůle zákonodárce k úpravě nad zákonný standard, d) každá povinnost nemusí být stanovena zákonem, e) ke stanovení povinnosti podzákoným předpisem je třeba výslovného zmocnění nebo zmocnění, které vyplývá ze smyslu a účelu zákona, a f) čl. 79 odst. 3 Ústavy je třeba vykládat restriktivně (nález Pl. ÚS 45/2000, publ. pod č. 96/2001 Sb., nález Pl. ÚS 5/01, publ. pod č. 410/2001 Sb., nález Pl. ÚS 3/2000, publ. pod č. 231/2000 Sb., nález Pl. ÚS 23/02, publ. pod č. 476/2004 Sb.)

[63] Aby tedy mohl správní orgán podzákoný (odvozený) právní předpis na základě zákona vydat, musí být k tomu podle čl. 79 odst. 3 Ústavy zákonem zmocněn. Jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 6. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 3/2000, publikovaného pod č. 231/2000 Sb., čl. 79 odst. 3 Ústavy je nutné interpretovat restriktivně, tedy „*zmocnění k vydávání podzákoných právních předpisů musí být konkrétní, jednoznačné a jasné.*“ (stejně např. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, publikovaný pod č. 512/2004 Sb., a ze dne 22. 10. 2013, sp. zn. Pl. ÚS 19/13, publikovaný pod č. 396/2013 Sb.). Takovému požadavku lze dostát jedině tak, že zákon výslovně označí exekutivní orgán, který podzákoný předpis vydá. To je důležité z toho důvodu, že normotvorná pravomoc se musí vždy vztahovat k určité (věcné) kompetenci tohoto orgánu (nález Pl. ÚS 52/03 z 20. 10. 2004, publ. pod č. 586/2004 Sb.). Zmocnění pro vydání právního předpisu má být natolik přesné a konkrétní, že správní orgán nebude mít možnost se od zákonných limitů odchýlit a uplatnit tak např. svou vlastní právní (politickou) vůli vzdor Parlamentu. Na druhé straně však také určuje hranice i pro zákonodárce, a to tím, že vytvoří prostor, do něhož už nemůže libovolně zasahovat.

[64] Krajský soud považoval za zmocňovací ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu, respektive § 101a odst. 3 ZDPH. Dle § 72 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 „*[p]říhlášku 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*

pokračování

údajů shodné s tímto tiskopisem.“ Podle odstavce 3 téhož ustanovení „[p]odání podle odstavce 1 lze učinit i datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správce daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3.“ Jak již bylo citováno výše, podle § 101a odst. 3 ZDPH ve znění účinném do 31. 12. 2020 lze kontrolní hlášení (povinně podávané elektronicky) učinit pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a **struktuře zveřejněné správce daně.**

[65] Formulace užitá v § 101a odst. 3 ZDPH výslovně neříká, že by měl správce daně vydávat jakýkoliv podzákonný právní předpis, nepoužívá tradiční spojení „stanoví vyhláškou“ ani např. „stanoví pokynem“ (s ohledem na to, že čl. 79 odst. 3 Ústavy kromě vyhlášek nevyklučuje ani jinak nazvané podzákonné právní předpisy). Nevyjadřuje tedy konkrétní, jednoznačnou a jasnou vůli zákonodárce svěřit správci daně coby správnímu úřadu pravomoc vydat v této oblasti v rámci jeho působnosti právní předpis. Citované vyjádření zákonodárce navíc vzbuzuje pochybnost o tom, který ze správců daně je povinen a zároveň oprávněn požadavek § 101a odst. 3 ZDPH naplnit. Měl-li by to být příslušný správce daně, mohlo by vedle sebe existovat více různých souborů pravidel určujících strukturu kontrolního hlášení vytvořených a zveřejněných různými finančními úřady, což by jednoznačně bylo v rozporu s cíli institutu kontrolního hlášení, jak byly popsány výše v části III.A). V každém případě je zjevné, že speciální úprava v zákoně o dani z přidané hodnoty zmocnění Generálního finančního ředitelství k vydávání podzákonných právních předpisů neobsahuje. Samotný požadavek *zveřejnění* struktury správcem daně, který je naopak ze zákona zřejmý a nepochybný, a z praktického hlediska jistě prospěšný, zákonné zmocnění pro vydání podzákonného právního předpisu ve prospěch Generálního finančního ředitelství nepředstavuje.

[66] Takové zmocnění nelze podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nalézt ani v obecné úpravě v § 72 daňového řádu. Krajský soud v době, kdy posuzoval, zda byla povinnost dodržet strukturu kontrolního hlášení stanovena ústavněprávně korektně, vůbec nepřihlédl k nálezu Pl. ÚS 19/17 ze dne 12. 11. 2019, který popsal nedostatky právní úpravy (viz shora odst. [51]) obsažené v § 72 daňového řádu a jeho odstavec 1 zrušil. Zákonodárci vyslal silný signál, co je potřeba nově upravit, a že se tak musí stát podzákonným právním předpisem. Účinky zrušení však nastaly až k 31. 12. 2020 a právní úprava formulářových podání doznala změn teprve od 1. 1. 2021, kdy bylo do § 72 daňového řádu doplněno zmocnění pro Ministerstvo financí a na jeho základě i vydána vyhláška č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty, nabyvší účinnosti ke stejnému datu jako novela daňového řádu (zákon č. 283/2020 Sb.) Nová právní úprava obsahuje zmocňující ustanovení toliko ve prospěch Ministerstva financí, nikoli Generálního finančního ředitelství. Je samozřejmou pravdou, že v době vydání napadeného rozsudku nebylo možné věc posoudit podle právní úpravy, která nebyla ještě účinná, nicméně krajský soud měl na základě obsahu nálezu Pl. ÚS 19/17 přistoupit k posouzení právní úpravy stanovící povinnou strukturu kontrolního hlášení mnohem obezřetněji a principy vyslovené Ústavním soudem ve zmíněném nálezu vzít rovněž v úvahu a promítnout je do svých závěrů.

[67] Výslovně je také třeba odmítnout argumentaci krajského soudu v bodě 47 napadeného rozsudku ve prospěch závěru o věcné působnosti Generálního finančního

ředitelství (jako správce daně) k vydávání podzákoných právních předpisů. V žádném případě ji nelze dovodit z toho, že se podílí na přípravě návrhů právních předpisů [§ 4 odst. 2 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o Finanční správě České republiky“)], ani z toho, že se podílí na zabezpečování analytických a koncepčních úkolů [§ 4 odst. 2 písm. b) téhož zákona], a ani z jiných ustanovení taxativně vymezujících jeho věcnou působnost. Obecně lze jistě souhlasit s úvahou, že postavení Generálního finančního ředitelství jako vrcholného orgánu mezi správci daně jej činí pro vydání takového předpisu způsobilějším než jednotlivé finanční úřady nebo Odvolací finanční ředitelství (při stanovení odlišných struktur napříč státem by se mohla ztížit možnost efektivně porovnávat údaje od všech plátců a identifikovat riziková spojení). Praktičnost řešení však nikdy nemůže být (v podstatě jediným, či nejdůležitějším) argumentem pro atrakci pravomoci k vydání právního předpisu. Žádný správní orgán nemůže vykonávat kompetence mimo svou věcnou působnost a zákonné zmocnění pro sebe nalézat tam, kde z ústavněprávního hlediska „konkrétně, jednoznačně a jasně“ stanoveno není.

[68] Lze tedy uzavřít, že Generální finanční ředitelství nebylo zákonem zmocněno k vydání obecně závazného právního předpisu, který by určoval strukturu kontrolního hlášení, již je podle § 101a odst. 3 ZDPH nutné dodržet. Vydání právního předpisu subjektem, který k tomu nebyl oprávněn, je z ústavněprávního hlediska tak závažným defektem, že mu upírá veškeré normativní účinky, proto jej soud nemůže aplikovat (čl. 95 odst. 1 Ústavy).

[69] Kromě absence zákonného zmocnění Generálního finančního ředitelství ke stanovení pravidel chování neurčitěmu okruhu adresátů trpěl pokyn GFŘ-D-24 i dalším deficitem. Pokud by měl být podzákoným právním předpisem správního orgánu, musel by být vyhlášen ve Sbírce zákonů podle § 1 odst. 1 písm. e) zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů a o Sbírce mezinárodních smluv (dále jen „zákon o Sbírce zákonů“), neboť to je dle § 3 odst. 1 téhož zákona podmínkou nabytí platnosti právního předpisu s celostátní působností. Speciální úprava v ZDPH by sice mohla stanovit jiný způsob vyhlášení a výslovně vyloučit užití obecných pravidel o schvalování vyhlášek a jejich vyhlášení, ale nic takového se nestalo. Proto musí právní předpis vyhovět obecným požadavkům na publikaci stanoveným v zákoně o Sbírce zákonů. Nezávisle na tom má správce daně v § 101a odst. 3 ZDPH uloženou povinnost formát a strukturu zveřejnit. Zákonný požadavek na *zveřejnění* struktury, existující (paralelně) vedle nezbytného vyhlášení v úřední sbírce, považuje Nejvyšší správní soud za bezesbytku naplněný umístěním pravidel pro sestavení kontrolního hlášení na internetové stránky daňové správy. Nepochybně se jedná o vůči adresátům povinností vstřícný způsob zpřístupnění pravidel, jimiž se mají řídit.

[70] Závěry Městského soudu v Praze v rozsudku ze dne 19. 6. 2018, č. j. 5 A 20/2016-78, o něž se krajský soud v napadeném rozsudku významně opřel, nejsou pro posuzovanou věc bezesbytku použitelné. V prvé řadě je třeba zdůraznit, že Městský soud v Praze z hlediska souladu s ústavním pořádkem posuzoval pokyn Ministerstva financí, nikoliv pokyn Generálního finančního ředitelství, a zabýval se především formátem, nikoli strukturou datové zprávy. Nadto rozhodoval více než rok předtím, než byl vydán nálezný Pl.

pokračování

ÚS 19/17, takže poté nutně pozbyla relevanci jeho argumentace připodobňující stanovení závazné formy komunikace mezi správcem daně a daňovými subjekty (prostřednictvím stanoveného formátu XML) ke stanovení podoby formulářů dle tehdy účinného § 72 odst. 1 daňového řádu (tiskopisy vydávalo Ministerstvo financí, formát nebyl stanoven vyhláškou). Důležité je i to, že určením formátu nebylo podle Městského soudu v Praze „*nijak zásadně zasahováno do práv daňových subjektů*“, natož do základních práv daňových subjektů chráněných ústavním pořádkem. Šlo pouze o formu komunikace mezi správcem daně a daňovými subjekty srovnatelnou např. se stanovením úředních hodin, takže Městský soud v Praze požadavek na obsahovou správnost a proporcionalitu předpisu nevnímal tak intenzivně, a proto nebyl při posuzování jeho naplnění přísný. U povinné struktury, jež je, jak bylo výše vysvětleno, těsně spjata s obsahem podání, jde o zcela odlišnou situaci (obdobně se vyjádřil i Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 31. 5. 2019, č. j. 48 Af 19/2017-87, když posuzoval právní režim příloh podání v kontextu stanoveného formátu XML, a rovněž považoval určení „společné řeči“ pro elektronickou komunikaci se správcem daně za nikoli „plnokrevnou“ normativní regulaci, jež by vyžadovala formu právního předpisu).

[71] Soud nezpochybňuje, že pokyn GFŘ-D-24 byl pro širokou veřejnost dostupný na webových stránkách Finanční správy České republiky a byl také známý zástupci stěžovatele v řízení před krajským soudem. S ohledem na absenci zákonného zmocnění pro jeho autora, jakož i publikace v úřední sbírce, to ale nestačilo k tomu, aby se stal podzákonným právním předpisem, který je obecně závazný.

[72] Obecně v souvislosti s tzv. „D“ pokyny je také nutné připomenout judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž jsou vydávány jako interní normativní akty (interní normativní směrnice) a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu (např. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005-59). V rozsudku ze dne 17. 12. 2009, č. j. 7 Afs 111/2007-82, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*[p]okyny řady ‚D‘ nejsou obecně závazným právním předpisem, jednak proto, že znaky právního předpisu vůbec nemají (především nebyly publikovány předepsanou formou ve Sbírce zákonů), a jednak proto, že ministerstvo financí nebylo k jejich vydání zmocněno žádným zákonným ustanovením. Pokyny řady ‚D‘ vydává ministerstvo financí za účelem sjednocení výkladu jednotlivých ustanovení daňových zákonů jako interní normativní akty a pro správce představují pokyn nadřízeného orgánu.*“ Daňové subjekty obeznámené s konstantní judikaturou NSS tedy mohly u pokynů řady ‚D‘ očekávat závaznost pouze vůči správnímu orgánu. I když Ústava přímo neomezuje označování podzákonných právních předpisů pouze na vyhlášky, v souladu se zásadou právní jistoty (plynoucí z čl. 1 odst. 1 Ústavy) je nanejvýš žádoucí pojmenovat je tak, aby nemátly adresáty norem a označením se nekryly se skutečnými interními předpisy. Ačkoli zavádějící pojmenování právního předpisu samo o sobě překážkou jeho aplikovatelnosti obecně nebude, v této věci označení běžně používané pro interní předpisy přistupuje k dalším, shora popsaným nedostatkům, jimiž pravidla stanovící strukturu datové zprávy trpí.

[73] Z obdobných důvodů je třeba důsledně trvat i na dodržení předepsané povinnosti právní předpisy náležitě publikovat. Jedná se o naplnění požadavku právní jistoty ve prospěch adresáta právní normy. Ten díky publikaci v úřední sbírce může s jistotou seznat

nejen, co je právem, ale také od kdy (a do kdy) je to právem. Adresáti tedy mohou přesně zjistit, jaká mají práva a povinnosti v průběhu času. Ústavní soud právní úpravu obsaženou v rovině práva jednoduchého v zákoně o Sbírce zákonů podřazuje pod rámec plynoucí z pojmu právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), a to pod ústavní povinnost státu veřejně vyhlásit a informačně tak zpřístupnit právní řád. „*Splnění této povinnosti je nezbytným předpokladem vynucování práva, spjatého s uplatňováním zásady neznalost práva neomlouvá*“ (nález Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. 8. 2004, publ. pod č. 512/2004 Sb.). S ohledem na publikaci ve Sbírce zákonů mohou subjekty také předpokládat, že vydání předpisu předcházela určitý standardizovaný proces přijetí (i když ne natolik formalizovaný jako v případě přijímání zákonů) a že jej vydal orgán k tomu příslušný. V neposlední řadě může být takový předpis předmětem abstraktní kontroly ústavnosti před Ústavním soudem. U odkazu na internetovou stránku je to možné jen stěží, byť se tam abstraktní pravidla chování představující materiálně právní předpis v tomto případě nachází. Možnost ověřit, jaké požadavky byly pro daňové subjekty platné v konkrétní den, se tak významně snižuje, neboť se zcela stává závislou na ochotě správce internetové stránky vést a zpřístupnit záznamy o jejich změnách v čase. To je stav, který významně oslabuje možnosti soudní kontroly, jíž otázka proporcionality povinností ukládaných daňovým subjektům podléhá, a jako takový je krajně nežádoucí.

[74] V současné době je již struktura několika formulářových podání v rámci ZDPH stanovena vyhláškou Ministerstva financí č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty, účinnou od 1. 1. 2021 (podobně jako u jiných daní). Lze dodat, že již v připomínkovém řízení k novele této vyhlášky prostřednictvím vyhlášky Ministerstva financí č. 358/2021 Sb., navrhovala Kancelář veřejného ochránce práv zařadit do ní i formulář pro kontrolní hlášení; poukazovala právě na potíže při rozlišování struktury a obsahu podání. Nemá smysl spekulovat, proč právě na strukturu kontrolního hlášení k dani z přidané hodnoty vyhláška vydaná po zásahu Ústavního soudu nepamatuje, ačkoli je zřejmé, že popis struktury datové zprávy není technicky nemožný (viz např. vzor Souhrnného hlášení k DPH včetně pokynů k jeho vyplnění, které se rovněž podává výhradně elektronicky ve stanoveném formátu a struktuře, v příloze č. 5 výše označené vyhlášky).

[75] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje svůj právní názor následovně. Jelikož je vyplnění elektronického formuláře pro podání kontrolního hlášení k dani z přidané hodnoty povinné a zároveň stanovená struktura formuláře zasahuje do jeho obsahu tím, že zahrnuje pravidla, pro jejichž nedodržení je podání automaticky považováno za neúčinné, musí být struktura stanovena právním předpisem, aby byla pro daňové subjekty závazná. Generální finanční ředitelství takový podzákonný právní předpis vydat nemohlo, neboť k tomu nebylo zákonem zmocněno. Pokyn GFŘ-D-24, který pravidla pro strukturu kontrolního hlášení obsahoval, sice byl podle zákona (ZDPH) zveřejněn, ale ne v souladu s obecnými právními předpisy pro publikaci právních předpisů, tedy ve Sbírce zákonů.

III. D) Shrnutí právního posouzení a aplikace na projednávaný případ

[76] Protože pokyn GFŘ-D-24 nebyl způsobilý stěžovateli uložit povinnost neodchýlit se od jím stanovené struktury kontrolního hlášení, nemohlo být jeho podání posouzeno jako neúčinné. Bylo zatíženo odstranitelnou vadou a správce daně měl stěžovatele vyzvat

pokračování

k jejímu odstranění dle § 74 odst. 1 daňového řádu. Protože tak neučinil, je rozhodnutí o uložení pokuty nezákonné. Krajský soud rozhodnou právní otázku posoudil nesprávně.

[77] Nejvyšší správní soud také vážil, jestli není právní názor, ke kterému dospěl, odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, konkrétně v rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 3 Afs 409/2019-34. V tam řešeném případě stěžovatel také s odkazem na náleze Pl. ÚS 19/17 namítal, že pokud je vyplnění elektronického formuláře uloženo jako povinnost, je třeba, aby jeho obsah byl stanoven právním předpisem. Třetí senát konstatoval, že náleze Pl. ÚS 19/17 se netýká kontrolního hlášení. Ústavností kontrolního hlášení se Ústavní soud zabýval v nálezu Pl. ÚS 32/15, ve kterém tento institut obstál jako takový. Ústavní soud sice zrušil § 101d odst. 1 ZDPH, ale z důvodu chybějící podrobnější úpravy rozsahu údajů požadovaných v kontrolním hlášení. Povinnost podat kontrolní hlášení však trvala nadále, což třetí senát potvrdil i odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020-32.

[78] Podle Nejvyššího správního soudu třetí senát nevyjádřil v citovaném rozsudku výslovně právní názor, který by se týkal právní otázky zkoumané v tomto řízení, přestože k tomu směřovaly kasační námitky. Jedná se tedy nanejvýš o implicitní právní názor, který by teoreticky bylo možné z odůvodnění dovodit, ale který soud výslovně neformuloval. Třetí senát se výslovně vyjádřil k ústavnosti institutu kontrolního hlášení, ale nikoliv k závaznosti pokynu, který stanovil formát a strukturu datové zprávy.

[79] I když se třetí senát vyjádřil negativně k přiléhavosti nálezu Pl. ÚS 19/17 na jím řešený případ, jeho úvahy se v tomto kontextu týkaly posouzení ústavnosti kontrolního hlášení. Ústavnost institutu kontrolního hlášení náleze Pl. ÚS 19/17 skutečně neposuzoval, v tom lze se třetím senátem souhlasit.

[80] Nejvyšší správní soud naopak aplikovatelnost tohoto nálezu na posouzení zákonnosti tzv. „formulářové politiky“ v souvislosti s kontrolním hlášením dovodil. K této otázce se však třetí senát výslovně nevyjádřil, a přiléhavost nálezu Pl. ÚS 19/17 tedy nevyloučil. Zároveň se ani nejednalo o argument, který by byl bezpodmínečně nutný k dosažení právního názoru výslovně vyjádřeného. Z toho důvodu judikturní rozpor nenastal. Ke stejnému závěru dospěla i odborná literatura (KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 112).

[81] S argumentem žalovaného, že Ústavní soud neshledal samotný institut kontrolního hlášení protiústavním, nelze než souhlasit. Nejvyšší správní soud však neposuzoval ústavnost kontrolního hlášení ani ústavnost § 101a ZDPH. Pouze zvažoval, jestli byl pokyn Generálního finančního ředitelství vydaný na základě § 101a odst. 3 ZDPH pro stěžovatele závazný.

[82] Nejvyšší správní soud na druhou stranu nesouhlasí s argumentem stěžovatele, podle kterého je povinnost vyplnit kontrolní hlášení z jím uváděných důvodů nesplnitelným požadavkem. Specificky v předmětném kontrolním hlášení měl stěžovatel vyplnit pouze několik řádků. O nesplnitelnosti, ještě pokud byl zastoupen daňovým poradcem, se v tomto kontextu nedá hovořit.

[83] Stejně tak nebylo pro posouzení věci významné, jestli stěžovatel splnil nároky na formát ve svém podání z 3. 9. 2018, které zaslal v podobě „pdf“ souboru. Toto podání totiž stěžovatel zaslal až po konci lhůty stanovené správcem daně. Pokuta mu přitom byla uložena za to, že kontrolní hlášení nepodal ani v této lhůtě. Z pohledu zákonnosti rozhodnutí o uložení pokuty je tedy nerozhodné, jaké mělo vlastnosti podání zasláné později.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[84] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[85] V dalším řízení vydá žalovaný rozhodnutí respektující právní názor Nejvyššího správního soudu, že pokyn GFŘ-D-24 není pro stanovení struktury podání kontrolního hlášení k dani z přidané hodnoty ve vztahu plátcům právně závazný. Jeho nedodržení tedy neznamená, že podání je neúčinné, ale je zatíženo odstranitelnou vadou, k jejímuž odstranění je nutné daňový subjekt vyzvat.

[86] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[87] Důvodně vynaložené náklady řízení před krajským soudem tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč a dále odměna zástupce, kterým byl v řízení před krajským soudem daňový poradce. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování v soudním řízení nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). V řízení před krajským soudem má stěžovatel právo na náhradu odměny za právní zastupování za čtyři úkony jeho zástupce - převzetí zastoupení, podání žaloby a dvě vyjádření [§ 11 odst. 1 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], ve výši po 3100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], a dále právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za každý úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Protože zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem DPH, odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani,

pokračování

která činí 21 % z částky 13 600 Kč, tj. 2856 Kč. Za řízení před krajským soudem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů v částce celkem 19 456 Kč.

[88] V řízení před Nejvyšším správním soudem má stěžovatel právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5000 Kč a dále právo na náhradu odměny za dva úkony jeho zástupce [§ 11 odst. 1 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], tj. převzetí zastoupení – v řízení o kasační stížnosti již stěžovatele dle § 105 odst. 2 s. ř. s. nemohl zastupovat daňový poradce - a podání kasační stížnosti ve výši po 3100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu] a dále na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za každý úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Protože zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem DPH, odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 6800 Kč, tj. 1428 Kč. Za řízení před Nejvyšším správním soudem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení ve výši 13 228 Kč. Celkem činí náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti 32 684 Kč.

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

V Brně dne 31. ledna 2023

Mgr. Eva

předsedkyně

Š
o
n
k
o
v
á

s
e
n
á
t
u