



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **Svaz účetních České republiky, z. s.**, se sídlem Vinohradská 2022/125, Praha 3, zastoupený Mgr. Tomášem Hrdinou, advokátem se sídlem Sochorova 3221/1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019, č. j. 38008/19/5100-41454-708784, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2022, č. j. 10 Af 51/2019-35,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2022, č. j. 10 Af 51/2019-35, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019, č. j. 38008/19/5100-41454-708784, **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 **12 114 Kč** k rukám jeho zástupce Mgr. Tomáše Hrdiny, advokáta, a to do 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty za srpen 2018. Podání neučinil ve formátu a struktuře požadované správcem daně. Správce daně tak podání považoval za neúčinné a hleděl na něj, jako by nebylo podáno. Protože kontrolní hlášení

následně podal až v náhradní lhůtě poté, co jej k tomu vyzval správce daně, správní orgány mu uložily pokutu podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH), ve výši 10 000 Kč.

[2] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou u městského soudu, který ji však zamítl. Podle městského soudu podal žalobce ve lhůtě k podání kontrolního hlášení za srpen 2018 dvě kontrolní hlášení. Jedno ve formátu „xml“ a druhé ve formátu „pdf“. Podání učiněné ve formátu „pdf“ nebylo podáno ve správném formátu. Podání učiněné ve formátu „xml“ se správci daně nepodařilo načíst a zobrazit (obsahovalo neplatný znak), takže bylo podáno v rozporu se strukturou zveřejněnou správcem daně. Správní orgány tedy nepochybily, když obě podání považovaly za neúčinná. Ve vztahu k podání ve formátu „xml“ nemusely ani uvést, jaký konkrétní nedostatek toto podání obsahovalo.

[3] Formát a struktura kontrolního hlášení zároveň byly stanoveny zákonným způsobem. Pokyn GFŘ-D-24 vydalo Generální finanční ředitelství jako správce daně v rámci své věcné působnosti, tedy jako orgán zmocněný podle § 72 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, resp. § 101a odst. 3 ZDPH, vydávat předpisy k provedení zákona a v jeho mezích. Tento pokyn byl také v souladu se zákonem zveřejněn na internetových stránkách finanční správy.

[4] Povinnost učinit kontrolní hlášení uložená pouze prostřednictvím formuláře není v rozporu s nálezem ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, 232/2016 USn., protože Ústavní soud se zde proti této praxi negativně nevymezil, naopak shledal, že je ústavně přijatelná. Ani NSS neshledal tento postup nezákonným, či dokonce protiústavním.

II. Argumentace účastníků řízení

[5] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

[6] Podle stěžovatele nemá napadený rozsudek oporu ve spisu, protože součástí spisu není datová zpráva podaná stěžovatelem ve formátu „xml“. Dokonce ani sám žalovaný si není jistý, jakou chybu tato zpráva měla.

[7] Stěžovatel dále odmítá, že by neplatný znak byl chybou struktury, a namítá rozpor v odůvodnění napadeného rozsudku. Povinnost dodržení konkrétní předepsané struktury (protože stěžovatel jedním z podání dodržel předepsaný formát „xml“, nemůže jít o chybu formátu) by musela být stanovena právním předpisem. S odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 12. 11. 2019, sp. zn. Pl. ÚS 19/17, 188/2019 USn., dospívá k závěru, že pokyny GFŘ řady D takovým právním předpisem nejsou. Z rozsudků NSS ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015-38, č. 3691/2018 Sb. NSS, a ze dne 20. 3. 2019, č. j. 9 Afs 383/2018-40, podle stěžovatele vyplývá, že ukládání právních povinností formou pokynů D je praxe protiústavní. Zároveň polemizuje s rozsudkem NSS ze dne 31. 5. 2022, č. j. 6 Afs 331/2020-48, který postupoval čistě formalisticky a v rozporu s předchozí

pokračování

judikaturou. Protože stěžovatel spatřuje rozpor v judikatuře NSS, navrhuje předložení věci rozšířenému senátu.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. I když ve správním spisu nebyl konkrétní datový soubor, který by bylo možné nahrát do systému Elektronická podání pro Finanční správu, spisový materiál obsahuje zcela dostačující popis chyby souborů. Podání ve formátu „xml“ vykazovalo vadu struktury spočívající v tom, že v obsahu textu byl nalezen neplatný znak. Jednalo se tedy o vadu struktury, pro kterou nebylo možné toto podání načíst portálem daňové správy. Podání ve formátu „pdf“ nebylo podáno ve formátu a struktuře odpovídající zveřejněným a definovaným XSD schématům, tj. elektronicky ve formátu „xml“. Městský soud vyšel zcela správně z rozsudku č. j. 6 Afs 331/2020-43, z něhož vyplývá, že podání v jiném než předepsaném formátu či struktuře vede k jeho neúčinnosti. Pokyn GFŘ-D-24 správce daně zveřejnil v souladu se zákonem, přičemž Generální finanční ředitelství jej vydalo v rámci svého zákonného zmocnění určit formát a strukturu datové zprávy. Stěžovatelova kontrolní hlášení nesplnila podmínky § 101a odst. 3 ZDPH, protože je nepodal ve formátu a struktuře stanovené správcem daně.

[9] V replice stěžovatel zdůrazňuje, že ve správním spise chyběl elektronický soubor jeho kontrolního hlášení s namítanými vadami. Odkazuje také na rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2023, č. j. 2 Afs 395/2020-55, 4467/2023 Sb. NSS, který vyvrací názor žalovaného, že Generální finanční ředitelství má zákonné zmocnění k vydání právně závazných pokynů a že jsou tyto pokyny obecně závazné, ač nebyly publikovány ve Sbírce zákonů.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Klíčovou otázkou tohoto sporu, tedy přípustným způsobem závazného stanovení struktury datové zprávy obsahující kontrolní hlášení, se NSS již zabýval v rozsudku ze dne 31. 1. 2023, č. j. 2 Afs 395/2020-55, č. 4467/2023 Sb. NSS, přičemž od tam vyslovených závěrů se nyní nehodlá odchýlit. V podrobnostech proto odkazuje na jeho odůvodnění.

[13] V rozsudku č. j. 2 Afs 395/2020-55, bod 45, NSS definoval dodržení struktury datové zprávy tak, že se údaje uvedou v takové podobě, aby byly strojově zpracovatelné. Jak vyplývá ze správního spisu, stěžovatel zaslal datovou zprávu ve formátu „xml“, ale podle žalovaného tato zpráva obsahovala neplatný znak, a pro tuto vadu ji nebylo možné načíst v systému daňové správy pro zpracování kontrolních hlášení. Kdyby podání kvůli takové chybě správce daně nemohl elektronicky zpracovat, skutečně by to znamenalo, že stěžovatel nedodržel stanovenou strukturu. Jak ale správně namítá, pokyn GFŘ-D-24 by musel být právním předpisem, aby mu mohl takovou povinnost závazně stanovit. NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 395/2020-55, bod 75, jasně uvedl, že Generální finanční ředitelství

takový právní předpis vydat nemohlo, protože k tomu nebylo zákonem zmocněno. Pokyn GFŘ-D-24 navíc nebyl předepsaným způsobem publikován ve Sbírce zákonů.

[14] Pokyn GFŘ-D-24 tak nebyl způsobilý stěžovateli uložit povinnost neodchýlit se od jím stanovené struktury kontrolního hlášení, a podání proto nemohlo být posouzeno jako neúčinné. Bylo zatíženo vadou a správce daně měl stěžovatele vyzvat k jejímu odstranění podle § 74 odst. 1 daňového řádu. Protože tak neučinil, je rozhodnutí o uložení pokuty nezákonné. Městský soud rozhodnou právní otázku posoudil nesprávně.

[15] Nad rámec nosného zrušovacího důvodu, že nebylo možné uložit pokutu, neboť povinnost neodchýlit se od určené struktury nebyla stanovena zákonným způsobem, považuje NSS za vhodné dodat následující. Soud se nemůže jednoduše spokojit s tvrzením jednoho z účastníků, že určitá skutečnost nastala, pokud to druhá strana popírá, neboť je přesvědčena, že to nebylo prokázáno. V takové situaci soud zdůvodní, z čeho dovedl, že skutečnost nutná pro jeho právní posouzení nastala (zde že podání obsahovalo neplatný znak). Aby soud mohl vycházet z toho, že podání obsahovalo vadu struktury, musí pro to nalézt oporu. Pokud ta neplyne ze správního spisu, je na řadě úvaha o doplnění dokazování, které soud buď provede sám, anebo rozhodnutí zruší a věc vrátí k doplnění dokazování žalovanému (pokud by další dokazování nebylo vhodné pro přílišnou rozsáhlost, představovalo nahrazování činnosti správních orgánů či z jiných judikaturou připouštěných důvodů). Obecně lze říci, že není-li žalovaný schopen doložit, že podání mělo právě takovou vadu, která je kvalifikovatelná jako nedodržení stanovené struktury, jde to k jeho tíži, neboť závěr o neúčinnosti podání pro porušení povinné struktury není o co opřít. Městský soud považoval za zbytečné, aby správce daně stěžovateli sdělil, jaká vada brání načtení jeho podání do systému, neboť by ji stejně nemohl ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení odstranit, a musel by bezvadné kontrolní hlášení podat znovu v náhradní lhůtě. Pokuta byla nicméně uložena za nepodání řádného kontrolního hlášení už v původní lhůtě. Je tak zřejmé, že městský soud pro svůj závěr, že kontrolní hlášení nebylo podáno včas ve správné struktuře, neměl postaveno najisto, zda podání bylo vadné a jestli šlo o vadu struktury. Takový přístup však není správný. Za akceptovatelný by jej bylo možné považovat jedině tehdy, pokud by nejprve městský soud vyslovil odůvodněný závěr, že vada struktury je každá vada podání, pro kterou je nelze načíst a automatizovaně zpracovat v systému používaném správcem daně, a zároveň by správní spis obsahoval podklady svědčící o tom, že datová zpráva obsahující podání stěžovatele obsahovala vadu (typ vady), která způsobuje, že je nelze načíst a vyhodnotit v systému pro zpracování kontrolních hlášení. Takto ale městský soud neuvažoval.

[16] Nejvyšší správní soud nespatřuje důvody pro předložení věci rozšířenému senátu, protože nevyslovil právní závěr odlišný od toho v rozsudku č. j. 6 Afs 331/2020-48. Obdobně jako již vysvětlil v rozsudku č. j. 2 Afs 395/2020-55, body 77-81, ve vztahu k rozsudku č. j. 3 Afs 409/2019-34, ani rozsudek č. j. 6 Afs 331/2020-48 se výslovně nevyjádřil k otázce, zda pokynem GFŘ-D-24 bylo možné uložit povinnost dodržet formát a strukturu datové zprávy obsahující kontrolní hlášení. Posuzoval pouze námitku protiústavnosti ukládání pokut za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením, přičemž s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 uvedl, že tato úprava

pokračování

v ZDPH protiústavní není. Otázkou, zda byl formát a struktura kontrolního hlášení stanoveny pro daňový subjekt závazně, se nezabýval.

[17] Pokud jde o podání obsahující kontrolní hlášení ve formátu „pdf“, i to považovaly orgány daňové správy za neúčinné pro nedodržení pravidel stanovených pokynem GFŘ-D-24. NSS se účinky podání kontrolního hlášení v tomto formátu blíže nezabýval, neboť pro zrušení napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí postačí již závěr uvedený v odst. [14], že zjištěné nedostatky druhého podání (ve formátu „xml“) měly být odstraňovány postupem k odstranění vad, takže závěr o nepodání řádného kontrolního hlášení včas byl předčasný. Na podání kontrolního hlášení dne 25. 9. 2018, tj. poslední den lhůty, nebylo možno hledět jako neúčinné, takže nebyl splněn předpoklad pro uložení pokuty.

[18] Jak vyplývá z výše uvedeného, žalovaný nemohl uložit pokutu za nedodržení pokynu GFŘ-D-24. NSS se již nezabýval námitkami o vadách řízení před městským soudem, protože bez ohledu na jejich posouzení je třeba napadený rozsudek zrušit, neboť jím přezkoumané rozhodnutí žalovaného je nezákonné.

[19] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný kvůli argumentaci rozsudkem městského soudu ze dne 24. 2. 2022, č. j. 8 Af 37/2019-74, protože z bodu 43 tohoto citovaného rozsudku neplyne, jak se stěžovatel domnívá, že použití neplatného znaku nemůže představovat chybu struktury. Městský soud v rozsudku č. j. 8 Af 37/2019-74, dospěl k závěru, že chyba obsahu nepředstavuje chybu struktury. Neplatný znak v podání nicméně obsahovou chybou ve smyslu rozsudku č. j. 2 Afs 395/2020-55 není.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[20] Z výše uvedených důvodů dospěl NSS 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 městským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a městský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, NSS 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 NSS i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným NSS ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

[21] V dalším řízení vydá žalovaný rozhodnutí respektující právní názor NSS, že pokyn GFŘ-D-24 není pro stanovení struktury podání kontrolního hlášení k DPH ve vztahu k daňovým subjektům právně závazný. Jeho nedodržení tedy neznamená, že podání je neúčinné, ale zatížené odstranitelnou vadou, k jejímuž odstranění je nutné daňový subjekt vyzvat.

[22] Protože NSS zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které

předcházelo zrušenému rozhodnutí městského 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.

[23] Důvodně vynaložené náklady řízení před městským soudem sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3000 Kč. Stěžovatel nebyl zastoupen advokátem a z obsahu spisu nevyplývá, že by mu v řízení nějaké další náklady vznikly. Náklady vynaložené v řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku 5000 Kč a dále z náhrady odměny za jeden úkon zástupce stěžovatele [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu] včetně náhrady hotových výdajů 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 3400 Kč, tj. 714 Kč. Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti 12 114 Kč. Žalovaný ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 23. listopadu 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu