



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Lenky Krupičkové ve věci žalobce: **Ing. M. P.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 5. 2024, č.j. 25 Af 37/2022-61.

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku rozhodl, že vyplnění neexistujícího rodného čísla v XML souboru daňového přiznání je vadou obsahu podání, nikoliv struktury.

[2] Žalobce podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2020 elektronicky ve formátu XML. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj zjistil, že žalobce v přiznání uplatňoval daňové zvýhodnění na dvě vyživované děti. V tabulce č. 2 oddílu č. 5 v kolonce rodné číslo žalobce vyplnil u obou dětí deset nul. Správce daně to považoval za vadu struktury podání, a proto žalobce vyzval k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Přitom poukázal na to, že struktura elektronického podání je stanovena prostřednictvím XSD schématu v Pokynu Generálního finančního ředitelství D-48, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy.

[3] Žalobce vadu neodstranil. Správce daně proto uložil žalobci dne 16. 6. 2021 pokutu ve výši 1 000 Kč podle § 247a odst. 2 daňového řádu za neodstranění vady daňového přiznání spočívající ve vadě struktury - neuvedení platných rodných čísel.

[4] Žalovaný odvolání žalobce zamítl. Ztotožnil se se závěry správce daně, že vyplněné neexistující rodné číslo je vadou struktury podání, jak je definována v Pokynu D-48.

[5] Krajský soud žalobě žalobce vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil.

[6] Krajský soud se úvodem ztotožnil s obecnými východisky žalovaného. Strukturou se rozumí „uspořádání informací v takové formě, aby s ním počítačové aplikace určené právě pro práci s daty v takovém formátu a struktuře mohly pracovat“. Strukturu u XML souboru představuje uspořádání daných elementů či atributů, což v případě rodných čísel znamená uvedení stanoveného počtu čísel.

[7] Krajský soud však nesouhlasil s aplikací těchto východisek na skutkové okolnosti případu. Dle krajského soudu žalobce na stanoveném místě formuláře uvedl jako rodná čísla svých dětí údaj ve struktuře požadované, tedy v číslech a požadovaném počtu deseti. Uvedení deseti nul jako rodné číslo tedy není vadou struktury.

[8] Krajský soud souhlasil se žalovaným, že rodné číslo v podobě deseti nul na první pohled nemůže být platné. Takové rodné číslo zjevně odporuje § 13 odst. 3 zákona o evidenci obyvatel. Uvedení neplatného rodného čísla je ovšem vadou obsahu, nikoliv struktury, jakkoliv očividná jeho neplatnost je. Je totiž automaticky zpracovatelné počítačem, protože obsahuje platné elementy – číslice, naopak neobsahuje elementy pro počítač na daném místě nečitelné, byť s výsledkem, že počítač údaj odmítne, například ve formě hlášení chyby. Jde o stejnou vadu obsahu, jako kdyby žalobce například učinil chybu v psaní a uvedl rodné číslo neplatné, nebo rodné číslo třetí osoby odlišné od jeho dětí. Stejným způsobem by byl posuzován i chybný údaj ve jméně dítěte, popřípadě chyby ve jméně žalobce a podobně.

[9] Nejde-li o vadu struktury, není taková vada odstranitelná postupem podle § 74 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Její neodstranění nemůže mít za následek vznik povinnosti zaplatit pokutu podle § 247a odst. 2 daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný (stěžovatel) se proti rozsudku krajského soudu bránil kasační stížností. Měl za to, že krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že chybně uvedené rodné číslo není vadou struktury elektronického podání. Odkázal na zveřejněné XSD schéma, ve kterém se uvádí, že rodné číslo vyživovaného dítěte musí být platné.

[11] Stěžovatel také upozorňuje, že vada žalobcova podání měla za důsledek, že jej nebylo možno automaticky zpracovat. Uložení pokuty je tak v souladu s účelem pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu. Tím byla snaha zákonodárce maximálně snížit administrativní náročnost zpracování formulářových podání.

pokračování

[12] Žalobce navrhl kasační stížnost zamítnout. Měl za to, že rozhodnutí krajského soudu je správné. Připomenul nicméně, že pokuta mu byla uložena nezákonně v první řadě kvůli tomu, že pokyn Generálního finančního ředitelství není právním předpisem a nemůže tak jednotlivcům stanovovat povinnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud úvodem poznamenává, že při svém přezkumu je zásadně vázán kasačními námitkami (§ 109 odst. 4 soudního řádu správního). V této věci je stěžovatelem, který formuloval kasační námitky, žalovaný. Zároveň kasační stížnost je opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu. Nejvyšší správní soud se tedy nemůže zabývat otázkami, kterými se nezabýval krajský soud a které nejsou stížními námitkami v kasační stížnosti. Z toho vyplývá, že se nemůže nyní zabývat argumentací žalobce, že pokuta je v první řadě nezákonná, neboť pokyn Generálního finančního ředitelství není právním předpisem.

[14] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud může a má rozhodnout jedinou otázkou: pochybil krajský soud, pokud uvedení deseti nul u rodného čísla považoval za vadu obsahu elektronického formulářového podání, a nikoliv vadu struktury, jak se domnívá stěžovatel?

[15] Mezi účastníky není sporu o aplikované právní úpravě. Z ní nakonec vycházel i krajský soud.

[16] Podle § 247a odst. 2 daňového řádu tomu, kdo na výzvu správce daně neodstraní vadu podání podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d), vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 1 000 Kč. Podle § 74 odst. 1 písm. d) daňového řádu správce daně vyzve podatele, aby ve stanovené lhůtě odstranil vady podání, které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno ve stanoveném formátu nebo struktuře.

[17] Spor mezi účastníky je v tom, co je míněno strukturou. Pokud chybně vyplněné rodné číslo dětí není vadou struktury, tak stěžovatel nemohl žalobci pokutu podle práve citovaných ustanovení uložit a krajský soud tedy správně rozhodnutí stěžovatele zrušil.

[18] Otázce rozlišení struktury a obsahu se Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře věnoval. Uvedl, že požadavky na obsah a požadavky na strukturu je někdy velmi obtížné jednoznačně odlišit (rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2023, č. j. 2 Afs 395/2020-55, bod 57). V obecné rovině však v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl následující principy.

[19] 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. Struktura podání je tedy uspořádání obsahu prostřednictvím předem připravených položek, přičemž tyto „kolonky“ je nutné určitým způsobem vyplnit. Nejvyšší správní soud také kladl důraz na účel stanovení struktury elektronického podání, kterým je uvedení údajů v takové podobě, aby byly strojově zpracovatelné. Formátem a strukturou je nutno rozumět uspořádání informací

v souboru v takové formě, aby s ním počítačové aplikace určené právě pro práci s daty v takovém formátu a struktuře mohly pracovat (body 42-47 citovaného rozsudku).

[20] Struktura XML souboru, o který jde v nyní posuzované věci, je stanovena pomocí XSD schémat. XSD schéma definuje elementy a atributy, které se mohou objevit v konkrétním dokumentu XML. Každý formulář ve formátu XML má svoje konkrétní XSD schéma. Pokud není XSD schéma dodrženo, není XML soubor, jako formulář pro daný účel, počítačem čitelný.

[21] Nakonec tyto obecné principy také nejsou v zásadě mezi účastníky sporné. Liší se však v aplikaci těchto obecných východisek na skutkové okolnosti tohoto případu.

[22] Žalobce do položky, kde měl uvést rodné číslo dětí, vepsal deset nul. Rodné číslo je obecně údaj sestávající z devíti (u osob narozených před rokem 1954) či z desíti číslic. Tomuto požadavku podání žalobce vyhovuje.

[23] Dle stěžovatele šlo však o neplatné rodné číslo. Skutečnost, že žalobcem uvedená kombinace čísel neodpovídá žádnému existujícímu rodnému číslu je jistě chybou. Tato chyba je však vadou obsahu *par excellence*. Tato chyba není charakteristická tím, že by žalobce údaj vepsal na jiné místo formuláře, tedy do jiné kolonky, či zcela mimo kolonky. Nejde ani o chybu ve způsobu, jak údaj zaznamenal, tedy zda dodržel povolené znaky (čísllice, latinská písmena, či jiné znaky). Chyba je pouze v kombinaci konkrétních povolených znaků, které do této kolonky žalobce vepsal. Pro tuto situaci lze vůbec těžko najít jiné slovo, než že „obsah“ položky je chybný. Je to naprosto totožné, jako kdyby například v položce č. 13 daňového přiznání (stát pobytu) daňový subjekt namísto „Česko“ uvedl „Čsko“ či „Vesmír“. Také by šlo o uvedení neexistujícího státu, tedy neplatný údaj. I v tomto příkladu je však zřejmé, že jde o chybu v obsahu této položky. To samé lze říci také o neexistujícím (neplatném) telefonním čísle, e-mailu, PSČ a vlastně jakékoliv položce v oddílu I. přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Nejvyšší správní soud tak nemá žádných pochyb o tom, že je správný závěr krajského soudu, že vyplnění deseti nul u položky rodné číslo dětí je vadou obsahu podání, nikoliv struktury.

[24] Stěžovatel svou argumentaci dále opírá o znění zveřejněného XSD schématu.

[25] Daňový řád v § 74 odst. 1 písm. d) odkazuje na „stanovenou“ strukturu. Struktura XML souboru je stanovena pomocí XSD schémat. XSD schéma XML daňových formulářů je stanoveno v Pokynu Generálního finančního ředitelství D-48, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy.

[26] Nejvyšší správní soud obecně souhlasí, že strukturu podání v případě elektronického XML souboru nelze chápat úzce tak, že se nijak netýká znaků, které daňový subjekt do příslušných položek vepíše. To by bylo v rozporu s účelem elektronických podání, kterým je umožnit, aby byly strojově zpracovatelné. Určité podmínky na způsob vyplnění jednotlivých položek, které souvisí se schopností programu údaj přechít, mohou být otázkou struktury elektronického podání.

pokračování

[27] Struktura této konkrétní položky je v pokynu definována těmito údaji: `<xs:restriction base="xs:string">` a `<xs:pattern value="[0-9]{1,10}"/>`. Tedy povoleny jsou pouze znaky (čísla) 0 až 9 v délce 1 až 10 znaků. Toto jsou nezbytné údaje, aby bylo možno data strojově přečíst. Žalobce těmito požadavkům vyhověl. Stěžovatel však odkazuje na textovou poznámku u této položky, podle které „rodné číslo vyživovaného dítěte musí být platné, RČ vyživovaného dítěte musí být odlišné od RČ poplatníka DAP, rodné číslo nebo datum narození musí být vyplněno“.

[28] K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že pokud je něco uvedeno jako podmínka v poznámce u položky v XSD schématu, ještě to automaticky neznamená, že jde o otázku struktury podání. Poznámka v rámci XSD schématu v pokynu Generálního finančního ředitelství nemůže z obsahu podání udělat strukturu. Takovou moc pokyn Generálního finančního ředitelství, který navíc není právním předpisem (viz bod 31 níže), nemá a mít nemůže. Pokud by pokyn například obsahoval podmínku, že uvedení neexistujícího telefonního čísla, e-mailu, nebo státu je vada struktury, tak by stejně o vadu struktury šlo. Pokyn Generálního finančního ředitelství nemůže zcela změnit význam zákonného pojmu mimo jeho běžné chápání.

[29] Nakonec už jen to, že jde v rámci XML souboru o textovou poznámku, tedy `<xs:documentation>`, ukazuje, že nejde o nezbytně nutnou podmínku, aby údaj byl strojově čitelný. Ani zohlednění účelu dodržení řádné struktury elektronického podání tak nijak nepodporuje závěr, že chybné rodné číslo je otázka struktury, nikoliv obsahu. Chybné rodné číslo není vada struktury ve smyslu, že by to software neuměl přečíst jako soubor XML. Je to otázka kontroly správnosti údaje. Pokud je software nastaven tak, že se přes tuto chybu neumí přenést, jde o nastavení softwaru. Ani nastavení softwaru, který finanční orgány používají pro strojové zpracování elektronických podání, nemůže z otázky obsahu učinit otázku struktury.

[30] Nejvyšší správní soud rozumí argumentaci stěžovatele, že jeho software nemusí být schopen s chybně vyplněným rodným číslem dále pracovat, například zkontrolovat oprávněnost uplatnění slevy na dani. To jsou však praktické důsledky způsobené nastavením softwaru, které nemohou mít vliv na výklad pojmů „struktura podání“ a „obsah podání“. Podstatné jsou tyto zákonné pojmy. Zákon umožňuje finančním orgánům uložit pokutu pouze za neodstranění vady podání, která je vadou stanoveného formátu nebo struktury. Podle zákona nelze pokutu uložit za chybu v obsahu podání.

[31] Na tomto místě je třeba zdůraznit, že tento spor se týká otázky správního trestání. Stěžovateli byla uložena pokuta, neboť údajně nenapravil vadu struktury svého podání. Nelze připustit, aby extenzivním výkladem pojmu „struktura podání“ docházelo ke správnímu trestání osob bez určitého a jasného zákonného podkladu. Pokyn Generálního finančního ředitelství není právním předpisem, jak opakovaně vyslovil Nejvyšší správní soud (např. rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2023, č. j. 2 Afs 395/2020-55; či ze dne 23. 11. 2023, č. j. 2 Afs 210/2022-62). Nemůže tedy obsahovat skutkovou podstatu deliktu, který má být předmětem správního trestání. Nejvyšší správní soud již 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; nedávno potvrzeno v rozsudku NSS ze dne 13. 3. 2025, č. j. 5 As 219/2024-32, bod 14).

[32] Lze doplnit, že je zcela bez významu, že pokud by žalobce použil k vyplnění formuláře aplikaci EPO, tak by takovou chybu nemohl udělat, neboť by mu aplikace neumožnila vyplnit neexistující rodné číslo. Použití aplikace EPO není povinné. Hlavně však otázka použití či nepoužití aplikace EPO nemá žádný vztah k rozlišení mezi strukturou a obsahem podání.

[33] Stěžovatel nakonec namítá, že otázku chybně vyplněného rodného čísla nelze odlišit od chybně vyplněného čísla faktury, kterou Nejvyšší správní soud považoval v rozsudku č. j. 2 Afs 395/2020-55 za chybu ve struktuře podání. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. V citovaném rozsudku šlo o kontrolní hlášení. Vadou podání bylo, že daňový subjekt zadal pro dvě plnění od stejného poskytovatele za stejný den povinnosti přiznat daň stejná čísla daňového dokladu.

[34] Kontrolní hlášení obsahuje podrobnosti o uskutečněných a přijatých zdanitelných plněních a umožňuje finančnímu úřadu porovnat tyto údaje s obchodními partnery daňového subjektu. Podání vyžaduje, aby nebylo uvedeno duplicitní číslo daňového dokladu od jednoho poskytovatele plnění v řádcích se stejným datem povinnosti přiznat daň. Šlo tedy o otázku, jak daňový subjekt své kontrolní hlášení strukturoval – jednu fakturu rozepsal do více položek. To je však situace odlišná od nyní posuzovaného případu, kdy o žádné chybné utřídění údajů do jednotlivých položek nešlo. Šlo o zapsání chybného rodného čísla. Nyní posuzovaná věc je tak naopak obdobná, až téměř shodná, s jiným příkladem, který druhý senát v tomto rozsudku uvedl. Podle druhého senátu chybou obsahu je například vyplnění položky pro DIČ odběratele nesprávným číslem (bod 46 citovaného rozsudku). DIČ u fyzických osob zpravidla bývá jejich rodné číslo.

[35] Nejvyšší správní soud tak shrnuje, že uvedení chybného údaje nepředstavuje nedodržení struktury podání. Správce daně může ukládat správní sankce v daňovém řízení pouze za porušení takových povinností, které jsou vyžadovány zákonem. V daném případě zákon umožňuje uložení sankce za nedodržení struktury podání. Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že ohledně rodného čísla dětí žalobce strukturu podání dodržel. Chyba byla v obsahu.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalobci náklady řízení nevznikly.

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

pokračování

V Brně dne 23. dubna 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu