

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudců Zdeňka Kühna a Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **LMentio s. r. o.**, se sídlem Nad Okrouhlíkem 2365/17, Praha 8, zast. Mgr. Janem Bičištěm, advokátem se sídlem Rasochy 67, Uhlířská Lhota, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2017, čj. 5 A 20/2016-57,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2017, čj. 5 A 20/2016-57, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 1. 4. 2015 prostřednictvím datové zprávy daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2014. Do datové zprávy přiložila následující soubory: daňové přiznání ve formátu PDF, dvě přílohy k účetní závěrce žalobkyně k 31. 12. 2004 také ve formátu PDF a soubor nazvaný „DPPDP7-0001948997-2015-0331-221528.xml.txt“ (dále jen „sporný soubor“), který žalobkyně podle svého tvrzení vytvořila pomocí služby Elektronické podání pro daňovou správu (EPO) dostupné na webových stránkách (http://eds.mfcr.cz/).

[2] Žalovaný zaslal žalobkyni výzvu k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť podle něj nebylo daňové přiznání učiněno ve stanoveném formátu a struktuře. Podle pokynu Ministerstva financí č. D-349 musí být elektronické podání vždy ve formátu a struktuře XML. Žalobkyně v reakci na tuto výzvu oznámila žalovanému, že součástí jejího podání byl i sporný soubor, který je ve formátu a struktuře XML, žádné vady nevykazuje, na počítači žalobkyně se bez problému zobrazuje a aplikace EPO jej načte. Žalovaný zaslal žalobkyni dne 17. 4. 2015 opětovně výzvu k odstranění vad podání. Žalobkyně reagovala přípisem, ve kterém sdělila, že její podání žádné vady nevykazuje a žalovaný nijak blíže neupřesnil, jaké vady má její podání mít. Žalovaný dne 3. 7. 2015 zaslal žalobkyni přípis s oznámením, že její podání je neúčinné a následně ji vyzval k podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

[3] Žalobkyně podala proti postupu žalovaného bez úspěchu stížnost podle § 261 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu. Následně podala žalobu proti nezákonnému zásahu žalovaného.

[4] Městský soud žalobě napadeným rozsudkem vyhověl. Žalobkyně podle soudu své zákonné povinnosti dostála, neboť žalovanému zaslala sporný soubor, který je ve formátu XML, tvoří součást spisového materiálu žalovaného, „*žádné vady nevykazuje a aplikace EPO je bez problémů načte a zobrazí, jak se soud sám přesvědčil*“. Pokyn Ministerstva financí ani zákon neobsahuje požadavky na název souboru, ale pouze na jeho formát a strukturu. Těmi je nutné rozumět uspořádání dat v souboru, což se nijak nevztahuje k jeho názvu. V případě požadavku na formát a strukturu XML je tedy požadováno, aby se souborem podaným daňovým subjektem mohly pracovat aplikace určené k práci s daty v takové struktuře a formátu. Tento požadavek žalobkyně splnila a další požadavky žalovaného byly nezákonné. Na daňové subjekty nelze klást povinnost předvídat, jaké aplikace správce daně využívá. Pokud aplikace žalovaného neumožňují se souborem zaslaným žalobkyní pracovat z toho důvodu, že neměl v názvu koncovku „.xml“, je odpovědností žalovaného si název souboru vhodně upravit tak, aby s ním jeho aplikace mohly pracovat. Žalovaný tohoto byl schopen, což potvrzuje i skutečnost, že na výzvu soudu zaslal všechny soubory podané žalobkyní s jinými než původními názvy.

II. Shrnutí kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl včas podanou kasační stížností rozsudek městského soudu z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., a navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Žalobkyně zaslala stěžovateli datovou zprávou daňové přiznání ve formátu PDF a sporný soubor, který systém stěžovatele automaticky identifikoval jako soubor formátu TXT a který nebyl elektronicky čitelný. Jiná než předepsaná vnitřní struktura souboru neumožní automatický přenos do databáze správce daně.

[7] Není možné ani technicky proveditelné, aby správce daně měnil název souboru, neboť bezpečnost datové zprávy musí být u správce daně zachována až do její konverze do databázového programu využívaného daňovou správou k evidenci daní. Zároveň správce daně zajišťuje ochranu před manipulací se souborem zaslaným daňovým subjektem a garantuje, že s podanými soubory nebude jakkoliv manipulováno až do jejich zpracování.

pokračování

Ze stejných důvodů není přípustné ani to, aby pracovník správce daně otevřel soubor v aplikaci identifikující formát a strukturu souboru. Identifikace formátu a struktury souboru je možná pouze z názvu souboru. Sporný soubor nebyl dostatečně identifikován a nebylo jej proto možné automaticky zpracovat. Nedodržení předepsaného formátu má za následek vadu podání ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu. Správce daně proto postupoval správně, pokud žalobkyni opakovaně vyzval a následně vyhotovil úřední záznam o neúčinnosti podání, a městský soud tento postup nesprávně hodnotil jako nezákonný.

[8] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, dle kterého sporný soubor zaslaný žalobkyní obsahuje vyplněný formulář daňového přiznání ve formátu XML, je součástí spisového materiálu žalovaného, žádné vady nevykazuje a lze jej načíst v aplikaci EPO. Nesprávný je i názor soudu, že stěžovatel si sám přejmenoval soubory žalobkyně při jejich odeslání soudu, neboť stěžovatel soubory zkráceně pojmenoval pouze v seznamu příloh datové zprávy a nepřejmenoval soubory samotné.

[9] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná (§ 102 a násl. s. ř. s.) a splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.). NSS přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil.

[11] Městský soud opřel své rozhodnutí o dva zásadní důvody. Prvním je názor, že sporný soubor je podle městského soudu souborem ve formátu a struktuře XML. Druhým je přesvědčení, že pokud název souboru činil stěžovatelově softwaru problém při otevírání, měl si stěžovatel sporný soubor náležitě upravit. Stěžovatel napadá oba tyto závěry a tvrdí, že sporný soubor nebyl stěžovateli zaslán ve formátu a struktuře XML a že stěžovatel není oprávněn nijak zasahovat do souborů zaslaných daňovým subjektem – nemůže je tedy ani přejmenovávat.

[12] Daňový řád v § 72 odst. 1 stanoví povinnost daňových subjektů podat daňové tvrzení na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem. S účinností od 1. 1. 2015 daňový řád dále stanoví, že má-li daňový subjekt zpřístupněnu datovou schránku, je povinen daňové tvrzení učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (§ 72 odst. 4 daňového řádu).

[13] Formátem souboru se obecně rozumí význam (typ) dat v souboru. Zjednodušeně řečeno počítačové programy podle formátu souboru zjišťují jak interpretovat data, které soubor obsahuje (zda se jedná o obrázek, animaci nebo např. text). Nejrozšířenější operační systémy rozpoznávají formát souboru podle jeho přípony v názvu, nicméně některé operační systémy používají jiný způsob. Z názvu sporného souboru vyplývá, že (z nezjištěného důvodu) došlo ke zdvojení přípony a soubor obsahuje v názvu jak příponu

„.xml“, tak i „.txt“, což mohlo vést k problematickému určení formátu souboru některými operačními systémy.

[14] Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že sporný soubor „*obsahuje vyplněný formulář přiznání k dani z příjmů právnických osob žalobkyně za rok 2014 ve formátu XML. Tento soubor, který je součástí spisového materiálu vedeného žalovaným, žádné vady nevykazuje a aplikace EPO jej bez problémů načte a zobrazí, jak se soud sám přesvědčil*“. NSS z této argumentace vyplývá, že městský soud jednak ze správního spisu ověřil, že sporný soubor je daňovým přiznáním ve formátu XML, jednak že ověřil schopnost aplikace EPO se sporným souborem pracovat, přičemž z odůvodnění rozhodnutí nevyplývá, jakým způsobem k tomuto ověření došlo. Oba závěry jsou pro posouzení věci zásadní, NSS proto ověřoval, jakým způsobem k nim městský soud dospěl.

[15] Z části odůvodnění napadeného rozsudku citovaného výše je zřejmé, že městský soud ověřoval, zda aplikace EPO otevře a načte sporný soubor a na tomto závěru založil své rozhodnutí. Uvedený závěr nelze dovodit z dokumentace obsažené ve správním spisu, neboť se jedná o zkoumání vlastností sporného souboru (kompatibility s aplikací EPO). NSS se své judikatuře zabýval rozdílem mezi seznámením se s obsahem spisu a dokazováním. V této souvislosti uvedl, že i pouhé zjišťování obsahu internetové stránky za účelem ověření skutkového stavu je provedením dokazování (rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2009, čj. 1 As 30/2009-70). Zároveň NSS zdůraznil, že v případě, kdy je obsahem spisu např. záznamové médium, je nutné rozlišovat pouhé seznámení se s médiem (např. jeho přehráním) a zkoumání vlastností tohoto média (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2011, čj. 7 As 68/2011-75). Z napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud nezjišťoval pouze existenci sporného souboru či jeho obsah, ale zkoumal jeho kompatibilitu s aplikací EPO, tedy jeho vlastnost. Z výše uvedené judikatury ovšem plyne, že toto zjištění mohl učinit jedině prostřednictvím vlastního dokazování, které lze provést pouze při jednání.

[16] Pro řízení před správním soudem je základním pravidlem, že soud k projednání věci nařídí jednání (§ 49 odst. 1 s. ř. s.). Bez jednání lze obecně rozhodovat pouze v případě, že to účastníci shodně navrhnou nebo s tím souhlasí (§ 51 s. ř. s.). Tato úprava je odrazem ústavněprávní zásady ústnosti jednání a zásady projednací. Listina základních práv a svobod v čl. 38 odst. 2 stanoví, že *každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Veřejnost může být vyloučena jen v případech stanovených zákonem*. Z této zásady pak mj. plyne, že provádí-li správní soud ve věci dokazování, je nutné, aby nařídil k projednání věci ústní jednání. To platí i v případě, že účastníci shodně navrhli, aby soud rozhodl bez nařízení jednání, případně pokud s tím účastníci souhlasili nebo za podmínek § 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s. nevyjádřili svůj nesouhlas (srov. obdobné závěry pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu v rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 3 Azs 103/2005-76, č. 687/2005 Sb. NSS).

[17] Městský soud přijal závěr o tom, že sporný soubor aplikace EPO bez problémů načte a zobrazí, mimo jednání, stěžovatel neměl možnost na tento závěr soudu nijak reagovat, sdělit k němu své stanovisko a argumenty. Postup soudu je nutno hodnotit jako vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Takovým

pokračování

nedostatkem je NSS povinen se zabývat i v případě, že ji stěžovatel nenamítne (§ 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s.). S ohledem na tuto vadu NSS napadený rozsudek zrušil a již se nezabýval dalšími argumenty stěžovatele mířící na (ne)možnost změnit název souboru tak, aby ho systém stěžovatele správně identifikoval.

[18] V dalším řízení se městský soud bude opětovně zabývat celou žalobou. Před posouzením konkrétních skutkových otázek je nutné se zabývat zejména tím, zda byly požadavky na formát a strukturu souboru zveřejněny ústavně předepsanou formou, a to nejen s ohledem na Úmluvu a další mezinárodní dokumenty, ale i s ohledem na požadavky ústavního pořádku České republiky (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 3. 1. 2018, čj. 2 Afs 25/2015-38, body 33 a násl., v obecné rovině pak např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. 4. 2012, čj. 8 As 6/2011-120, nebo nález ÚS ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 23/02). Shledá-li městský soud, že tyto požadavky naplněny byly, přistoupí k zjišťování, zda žalobkyně splnila svou povinnost podat daňové přiznání ve formátu a struktuře XML. Pokud bude pro účely rozhodnutí o žalobě nutné provést dokazování, soud nařídí ve věci jednání.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek městského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[20] V novém řízení rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.)

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. dubna 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu