

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Punktum, spol. s r.o.,** se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 12. 2014, č. j. 22 A 21/2013 - 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Rozhodnutí krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalované

[1] Rozsudkem ze dne 18. 12. 2014, č. j. 22 A 21/2013 – 31 Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) ve výroku I. odmítl žalobu v části, v níž se žalobce domáhal přezkoumání výzvy ze dne 14. 8. 2012, č. j. 272370/12/384911806282, ve výroku II. označil jako nezákonný zásah vydání výzvy ze dne 14. 8. 2012, č. j. 272370/12/384911806282, a následné prohlášení daňového přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2012 za neúčinné, ve výroku III. žalovanému přikázal, aby obnovil právní stav před vydáním výzvy ze dne 14. 8. 2012, č. j. 272370/12/384911806282, a ve výroku IV. uložil stěžovateli zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 2000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

[2] Žalobce podal dne 23. 7. 2012 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 2. čtvrtletí 2012, a to prostřednictvím své datové schránky, ve formátu „*.pdf“. Finanční úřad v Opavě (jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 na žalovaného) jej nejprve vyzval dne 14. 8. 2012 k odstranění vady podání, neboť pokyn daňové správy D-349 stanoví pro přiznání k DPH formát „*.xml“, a poté, pro neodstranění vady, prohlásil žalobcovo podání za neúčinné.

[3] Žalobce se proti postupu žalovaného ohradil žalobou ze dne 11. 3. 2013, ve které se domáhal přezkoumání výše specifikované výzvy žalovaného ze dne 14. 8. 2012, a dále ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v tom, že žalovaný vyzval žalobce k odstranění vady podání – přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2012 ze dne 23. 7. 2012, a poté pro neodstranění vady prohlásil toto podání za neúčinné.

[4] Krajský soud o žalobě rozhodl výše uvedeným způsobem. V odůvodnění svého rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v rozporu s § 74 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), když žalobce vyzval k odstranění vady podání pouze z důvodu jiného formátu podání („*.pdf“ namísto formátu „*.xml“ vyžadovaného pokynem D-349).

[5] Krajský soud rozebral, že nástroj popsaný v § 74 daňového řádu slouží k tomu, aby se z nesrozumitelného či nejednoznačného podání stalo podání srozumitelné a jednoznačné. S neodstraněním takto zásadních vad spojuje daňový řád také velmi zásadní následek – deklarování neúčinnosti podání. V daném případě však bylo žalobcovo podání srozumitelné, jednoznačné a mělo stejnou strukturu jako předepsaný tiskopis. Jediný rozdíl spočíval v možnostech jeho následného zpracování. Podání ve formátu „*.xml“ by správce daně mohl rovnou (elektronicky) zpracovat, zatímco s podáním ve formátu „*.pdf“, doručeným prostřednictvím datové schránky, mohl nakládat „jen“ jako s listinou („tiskovým výstupem z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem“), což však nijak nebránilo jejímu dalšímu zpracování a vyměření daně. Přesto byl žalobce nezákonně vyzván k odstranění vady, a poté bylo jeho podání prohlášeno za neúčinné. Žalobce se tedy ocitl v situaci, jako by žádné přiznání nepodal. V daném případě tak došlo ke zkrácení práv nezákonným zásahem správního orgánu, který nebyl rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti žalobci. Krajský soud proto v souladu s § 87 odst. 2 s. ř. s. určil, že provedený zásah (spočívající ve vydání výzvy dne 14. 8. 2012 a následném prohlášení neúčinnosti podání ze dne 23. 7. 2012) byl nezákonný, a vzhledem k tomu, že důsledky tohoto zásahu nadále trvaly (na žalobce mohlo být pohlíženo jako na poplatníka, který neplní včas své povinnosti), přikázal zároveň žalovanému obnovit stav před vydáním výzvy ze dne 14. 8. 2012, č. j. 272370/12/384911806282.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalované

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu podal v zákonné lhůtě kasační stížnost.

[7] Stěžovatel postavil svoji kasační stížnost na argumentu, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, když ve vztahu k § 72 odst. 3 daňového řádu nezohlednil, že

naplnění požadavku učinit podání datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně je nezbytné k tomu, aby elektronické podání bylo projednatelné, resp. aby mělo předpokládané účinky pro správu daní. V rozporu s § 74 odst. 1 daňového řádu pak krajský soud nevzal v potaz, že vady podání mohou být jak obsahové, tak formální.

[8] Stěžovatel rozvedl, že samotné nesprávné posouzení právní otázky dle něj spočívalo v tom, že krajský soud na danou věc nesprávně aplikoval § 72 odst. 3 daňového řádu. Nad rámec obecného požadavku na formulářovou strukturu předmětného podání citované ustanovení zakotvovalo zvláštní požadavek na formát a strukturu datové zprávy, prostřednictvím které je elektronické podání realizováno. Zvolil-li žalobce elektronickou formu podání, bylo nutné, aby jeho podání kumulativně naplňovalo požadavky vyplývající z § 72 odst. 1 i § 72 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel svůj názor podpořil odkazem na komentářovou literaturu, která k § 72 odst. 3 daňového řádu uvedla, že *„v praxi územních finančních orgánů je v současné době připuštěn pouze formát xml (srov. pokyn řady D-331 zveřejněný ve Finančním zpravodaji a na internetových stránkách České daňové správy), který odpovídá výstupu aplikace EPO, kterou provozuje Ministerstvo financí jakožto součást tzv. daňového portálu. (...) Pokud podatel učiní elektronické podání v nevhodném formátu, bude v praxi záviset na tom, zda tato „nevhodnost" způsobí nemožnost technického transferu dat (tj. datová zpráva vůbec nedoputuje k příjemci) nebo ne. V prvém případě takovéto podání nelze považovat vůbec za podání. Správce daně se o něm fakticky ani nedozví, tudíž nemůže na tuto skutečnost nikterak reagovat. V druhém případě je nutno odlišit, zda došlá zpráva je čitelná, či nikoli. Pokud je nečitelná, ale správce daně dokáže určit, od koho pochází, vyzve podatele odstranění vad podání. Stejně se zachová i v případě, že datová zpráva je čitelná (správce daně je schopen otevřít soubor v daném formátu). Bude se jednat o vadu formy, která dané podání činí nezpůsobilým k projednání."* (viz BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, str. 390-391.)

[9] Krajský soud dle stěžovatele rovněž nesprávně aplikoval § 74 odst. 1 daňového řádu. V odůvodnění napadeného rozsudku se věnoval pouze obsahovým či významovým vadám podání, zcela však pominul skutečnost, že daňové řízení je formalizovaným procesem aplikace práva, a vada podání může spočívat též v nedodržení zákonem stanovené formy, struktury či formátu podání. Vady formy je pak nutno posuzovat primárně, neboť tyto diskvalifikují podání bez ohledu na jeho obsahovou stránku. Stěžovatel k tomuto ustanovení odkázal na výše citovaný komentář k daňovému řádu (str. 398): *„(n)ebylo-li podání učiněno předepsaným způsobem (tj. na předepsaném tiskopise či v předepsaném formátu a struktuře), znamená to vadu podání bez ohledu na to, zda je obsah podání reálně čitelný, či nikoli."*. Stěžovatel poukázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013 - 31.

[10] V důsledku citovaného pak krajský soud dle stěžovatele dospěl k nesprávnému posouzení samotného merita věci, když dovodil, že vydání předmětné výzvy a následné prohlášení daňového přiznání k DPH za neúčinné bylo nezákonným zásahem. Stěžovatel připustil, že vydání výzvy bylo zásahem do práv žalobce, odmítl však, že by šlo o zásah nezákonný. Stěžovatel vyjádřil své přesvědčení o tom, že v dané věci postupoval plně v mezích zákona, a že toto v předcházejícím řízení prokázal. Nesprávné posouzení soudu dle stěžovatele vedlo k nezákonnosti výroku II., a v návaznosti na to též výroků III. a IV.

[11] Stěžovatel proto navrhl zrušení rozsudku krajského soudu.

[12] Žalobce navrhl kasační stížnost zamítnout. Poukázal na to, že správce daně I. stupně ze dne na den změnil svou dosavadní správní praxi a bez předchozí změny legislativy odmítl podání učiněná ve formátu „*.pdf“, posoudil je jako neúčinná a vyzval žalobce k podání ve formátu „*.xml“. Dále podotknul, že správce daně I. stupně provedl ve věci místní šetření a daň vyměřil stejně, jak byla původně přiznána. Dle žalobce bylo cílem také zabránit soudnímu přezkoumání samotného platebního výměru. Žalobce dále vyjádřil přesvědčení, že u formulářového podání není vyloučeno ústní podání do protokolu. Co se týče možnosti volby formátu podání, žalobce poukázal na právní úpravu, kterou byla v uvedeném období postupně zaváděna povinnost činit podání elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Následně žalobce vyslovil, že pojem „datová zpráva ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně“ nebyl stěžovatelem ani v předcházejícím řízení vyložen, a požádal o názor na výklad celého systému elektronických formulářů, pokud jde o otázku závaznosti pokynu D-349 jakožto interní novotvorby GFŘ, dále otázku stanovení struktury dat správcem daně, kdy citovaný pokyn žádnou strukturu dat nestanovil, otázku stanovení formátu dat správním uvážením správce daně a otázku, kdo byl v daném případě správcem daně. Žalobce následně volal po výkladu předepsaného tiskopisu, kdy vyjádřil přesvědčení, že pouhým vydáním formuláře (s odkazem na § 72 odst. 1 daňového řádu) nelze ukládat občanům nové povinnosti, poukázal, že neexistuje veřejně dostupný přehled jednotlivých bývalých formulářů, nikde není popsáno, k jakým změnám došlo, a od kdy do kdy platily jednotlivé předchozí formuláře, vyjádřil, že rozdíly mezi papírovými a elektronickými formuláři jsou nevysvětlitelným problémem, položil otázku, proč elektronické formuláře vydává GFŘ, když daňový řád takovou instituci vůbec nezná, a žádný jiný právní předpis jí pravomoc v této oblasti nesvěřuje, a shrnul, že pokud formát „*.xml“ nebyl stanoven obecně závazným právním předpisem, a pokud obecně závazným právním předpisem nebylo vyloučeno použití formátu „*.pdf“ pro daňové účely, pak je dle jeho názoru na poplatníkovi, aby si svobodně vybral, jakou formou a v jakém formátu splní obecně uloženou možnost nebo povinnost podat daňové přiznání datovou zprávou. Žalobce dále připomněl, že svým podáním splnil požadavek formulářové struktury, k čemuž poukázal na obsah správního spisu. K požadavku formátu a struktury zveřejněné správcem daně žalobce konstatoval, že zákonodárce žádnou strukturu a formát nestanovil. Stanovil pouze povinnost podat podání datovou zprávou, kterou žalobce splnil. Pokud jde o požadavek stěžovatele na naplnění požadavku struktury a tvaru, aby bylo elektronické podání projednatelné, žalobce namítl, že toto tvrzení stěžovatel nijak nedoložil; důkazní břemeno zde podle žalobce stíhá správce daně. S odkazem na komentářovou literaturu žalobce vyslovil přesvědčení, že i podání v jiném formátu nakonec má účinky pro správu daní. Stěžovatel se podle žalobce slepě řídil jen textem zákona namísto postupu, který zohledňuje všeobecný celospolečenský zájem a smysl a účel právní úpravy. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013 - 31, ze kterého plyne, že podatel by neměl utrpět újmu jen pro (např.) vadu označení. Dle žalobce krajský soud správně posoudil podání v souladu se zásadou materiální pravdy a dovodil, že bylo způsobilé k projednání. Nad rámec vyjádření k textu kasační stížnosti žalobce uzavřel své podání úvahou o formátech „*.xml“ a „*.pdf“, dále úvahou o rozdílech mezi listinným a elektronickým tiskopisem, a poukazem na základní zásady daňového řízení, správních řízení, zásady právního státu a zdravý rozum.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Podle § 101 odst. 1 věty první zákona o DPH, v rozhodném znění, *(p)látce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, pokud zákon nestanoví jinak*.

[15] Podle § 70 odst. 1 daňového řádu *(p)odání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně*. Podle odst. 2 *(p)odání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno*. A konečně podle odst. 3 *(z) podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje*.

[16] Podle § 71 odst. 1 daňového řádu *(p)odání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je podepsána uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky*. Podle jeho odst. 2 *(p)ísemná podání a podání ústně do protokolu musí být podepsána osobou, která podání činí*. Odst. 3 pak říká, že *(ú)činky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v odstavci 1; tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav*.

[17] Pro některé typy podání je stanovena zvláštní předepsaná forma. Tyto situace upravuje § 72 daňového řádu, který v odst. 1 stanoví, že *(p)řihlášku k registraci, 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 údajů shodné s tímto tiskopisem*. V odst. 2 se pak omezuje možnost kohokoli, kdo by se podílel na správě daní tím, že by stanovoval podobu nebo jakékoli obsahové náležitosti podání či požadavky na jejich kompatibilitu s informačními systémy daňové správy nebo jinými komunikačními, analytickými a podobnými nástroji, požadovat cokoli nad rámec nezbytného pro správu daní: *V tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní*. V odst. 3 se pak zakotvuje možnost učinit podání vyjmenovaná v odst. 1 elektronicky – *(p)odání podle odstavce 1 lze učinit i datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslané způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3*.

[18] V § 73 se pak stanoví další podmínky a postupy v souvislosti s podáním podání. Podle odst. 1 *(p)odání se činí u příslušného správce daně*. Podle odst. 2 *(p)odání, které je učiněno prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu, se přijímá na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně*. Podle odst. 3 *(s)právce daně na požádání potvrdí podání učiněné písemně nebo datovou zprávou. Jde-*

li o datovou zprávu zasílanou na technické zařízení správce daně, je přijetí podání potvrzeno tímto zařízením s uvedením časového údaje o přijetí této datové zprávy. Podle odst. 4 *(p)odání, kterým je zahájeno řízení, může ten, kdo jej učinil, změnit nebo vzít zpět do doby, než je správcem daně vydáno rozhodnutí ve věci. Zpětvzetí podání je však nepřípustné u podání, k němuž je osoba zúčastněná na správě daní povinna buď přímo ze zákona, nebo na výzvu správce daně.*

[19] Ustanovení § 74 se týká vad podání a jejich důsledků. Podle jeho odst. 1, *(m)á-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví.* Podle odst. 2 *(v)ýzva obsahuje poučení o následcích spojených s neodstraněním označených vad.* Podle odst. 3, *(b)udou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon.*

[20] V projednávané věci je nesporné, že žalobce podal své daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 nikoli ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (*.xml), nýbrž ve formátu jiném (*.pdf). Podání učinil datovou zprávou (§ 72 odst. 3 daňového řádu), nikoli formou papírového tiskopisu či jeho funkčního ekvivalentu (§ 72 odst. 1 daňového řádu).

[21] V tomto ohledu na jeho jednání dopadá právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2017, č. j. 9 Ads 177/2016 – 89, č. 3633/2017 Sb. NSS. V něm se v bodě 87 uvádí: *„Námitka, že není rozdíl mezi přehledy pojištění podanými v PDF formátu a v listinné podobě na podatelně, tak není pro posouzení věci podstatná. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že mezi faktické důsledky písemného podání v elektronické podobě ve formátu PDF a v listinné podobě nevidí zásadní rozdíl. Důvodem však může být zvýšení motivace podatelů, aby využívali právě ty formáty, které požadují orgány sociálního zabezpečení, pokud zároveň chtějí využít benefitů, která přenáší elektronická komunikace obecně (okamžité podání, ušetření poštovného či nákladů na osobní donášku, atd.). Uvedené úvahy jsou však relevantní pouze ohledně rozumnosti či nerozumnosti právní úpravy, když tuto otázku zásadně nepřísluší soudu přezkoumávat. Zejména nelze přehlédnout, že podání bylo možné podat i v listinné podobě a bylo tak na každém podateli, aby si vybral, zda chce využít výhod elektronické komunikace i za cenu případných nevýhod s tím spojených, nebo z jakýchkoliv důvodů podá své podání v listinné podobě.“*

[22] Není tedy pochyb, že podání žalobce bylo z pohledu výše vyjádřeného právního názoru vadné v tom smyslu, že nebylo učiněno předepsanou formou. Otázkou však je, jaké důsledky tato vada v oblasti daňových přiznání k DPH měla v rozhodné době.

[23] V rozhodné právní úpravě nebylo dostatečně jednoznačně stanoveno, že podání učiněné jiným než předepsaným způsobem má jen a pouze kvůli tomu, že se tak stalo, vadu, pro kterou by, dle § 74 odst. 1 daňového řádu, a) *nebylo způsobilé k projednání*, nebo pro kterou by b) *nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní*.

[24] Obsah podání (daňového přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012), jak je patrné z jeho papírové formy, do níž bylo zjevně transformováno vytištěním dokumentu ve formátu *.pdf došlého správci daně datovou zprávou, je funkčním ekvivalentem podání, které by bylo učiněno na papírovém formuláři. Z hlediska možnosti zpracování daňového přiznání při správě daní tedy uvedený úkon žádnou funkční vadou netrpí. Způsobilé k projednání tedy dané podání zcela jistě bylo. První z alternativ, která by dávala správci daně oprávnění a zároveň povinnost vyzvat k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 daňového řádu, tedy zjevně nebyla naplněna.

[25] Není však naplněna ani druhá z výše uvedených alternativ dle § 74 odst. 1 daňového řádu, a sice že by podání nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. Obecně platí, že podání je účinné vůči správci daně a má účinky pro správu daní od okamžiku, kdy dojde do sféry správce daně, a tím způsobem, jaký plyne z jeho obsahu. Jinak řečeno, účinky podání jsou závislé na obsahu podání a na čase, v němž bylo učiněno. Pokud by účinky podání měly být oproti tomuto rozsahu uměle „zmenšeny", například kvůli nedodržení jeho formy nebo jiných pro ně zákonem stanovených podmínek, musel by takový důsledek dostatečně jednoznačně a nepochybně ze zákona plynout. Například by muselo být dostatečně jednoznačně stanoveno, že takto vadné podání je neúčinné, nepřihlíží se k němu, nezahajuje řízení, nemá kvalifikovanou formu apod. (srov. v tomto ohledu argumentaci v bodě 85 již zmíněného rozsudku č. j. 9 Ads 177/2016 – 89). V rozhodné době však nic takového zákonem stanoveno nebylo. V ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu, upravujícím podání formou datové zprávy ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, nic takového stanoveno není. Podle § 74 odst. 3 daňového řádu pak neúčinnost podání nastává (jen a pouze) tehdy, pokud by nebyly vady podání (logicky jen takové, jež bylo třeba odstraňovat, tedy jen a pouze takové, které mají povahu vad podle § 74 odst. 1 daňového řádu) ve stanovené lhůtě odstraněny.

[26] Jedinou formulací, o niž by bylo lze opřít závěr o implicitním stanovení neúčinnosti každého jiného podání, než které má jednu z forem uvedených v § 72 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu, by byla slova „*(...) jen na tiskopise (...)*" užitá v § 72 odst. 1 daňového řádu. Analogicky by zde byl aplikován právní názor vyjádřený v bodě 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014, č. j. 6 Ads 32/2014 – 37.

[27] Takový závěr však v nyní projednávané věci není na místě. Zásadní odlišností nyní projednávané věci a podávání žádostí o důchod (v daném případě o invalidní důchod), o něž šlo ve věci sp. zn. 6 Ads 32/2014, jsou důvody, pro které by mělo být podání učiněné jinou než předepsanou formou nahlíženo jako neúčinné. Je totiž nutno rozlišit mezi podáním učiněným na formuláři jako takovém a podáním učiněným v konkrétní „technické" formě formuláře.

[28] Formulář jako takový lze považovat za nástroj pro strukturování a zároveň jisté zjednodušení „košaté" životní reality. Formulář umožňuje údaje potřebné pro administraci určité záležitosti „vtěsnat" do předem připravených kategorií (jež obvykle mají ve formuláři podobu kolonek, které je nutno určitým způsobem vyplnit). Současně je nástrojem vhodným k tomu, aby orgán, jenž formulář přijímá, rychle a jednoduše ověřil, že nic podstatného nebylo žadatelem či jinou osobou, která s orgánem vchází ve styk, opomenuto orgánu sdělit. Na druhé straně po osobě, jež má formulář vyplnit, není

požadováno v zásadě nic navíc oproti činění běžného, neformulářového podání. Poskytuje orgánu zásadně tytéž informace, pouze v předem stanovené struktuře. Požadavek učinit podání na formuláři, je-li tato povinnost dostatečně jednoznačně formulována, je pak legitimní zejména tehdy, vyžaduje-li povaha vyřizované věci vysokou míru jistoty o tom, že orgán dostává v podání od jednotlivce všechny potřebné informace a že tyto informace jsou (přinejmenším na první pohled) dostatečně přesné a spolehlivé. Toto byl hlavní důvod, pro který Nejvyšší správní soud za jinak ne zcela jednoznačně formulované zákonné úpravy (viz rozbor provedený v bodech 23 až 26 rozsudku č. j. 6 Ads 32/2014 – 37) ve věci sp. zn. 6 Ads 32/2014 ještě akceptoval, že nepodání žádosti o důchod na předepsaném formuláři činí podání neúčinným (k teleologii dané úpravy jako hlavnímu důvodu soudem zvoleného výkladu viz argumentaci v bodě 27 uvedeného rozsudku). Velmi zjednodušeně řečeno – v řízení o žádosti o důchod je jen velmi obtížně představitelné, že by je bylo možno rozumně vést, aniž by žadatel poskytl orgánu sociálního zabezpečení strukturovaný soubor informací, jenž bude podkladem zkoumání podmínek nároku na důchod a výpočtu důchodu. Proto lze podání žádosti o důchod na formuláři (tedy v předem stanovené strukturované podobě) považovat za velmi žádoucí (byť jistě ne zcela nezbytné).

[29] V nyní projednávané věci však je její podstatou něco poněkud jiného. Nejde tu o to, zda orgán dostane od jednotlivce podání na formuláři, anebo nikoli. O povinnost podání na formuláři učinit strany spor nevedou. Vedou spor o to, zda podání ve formátu „*.pdf“, tedy v určité technické podobě formuláře, s níž zákon výslovně nepočítá, ale která je schopna splnit svoji funkci po obsahové stránce úplně stejně jako jiná technická podoba formuláře, se kterou naopak zákon výslovně počítá (formulář v papírové, tedy listinné podobě), je třeba považovat za takové podání, které, slovy zákona, *nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní*. A to zjevně naplněno není. Účinky pro správu daní, tedy poskytnutí správci daní takového souboru informací v předem určené struktuře, že s ním správce daně může dostatečně jednoduše pracovat a může se spolehnout aspoň v základní rovině na jeho přesnost a spolehlivost, je i u podání ve formátu „*.pdf“ bez jakýchkoli pochyb zajištěna. Opět zjednodušeně řečeno - správce daně dostane potřebná data v takové struktuře, která mu umožní bez neúnosných těžkostí stanovit daň.

[30] Co zajištěno není, je způsobilost takto poskytnutých dat pro strojové zpracování ve specifických podmínkách daňové správy, která se z důvodů, jež nyní Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné hlouběji zkoumat, rozhodla pracovat s formátem „*.xml“. Zjednodušeně řečeno – není zajištěno dodání datového souboru nejen v potřebné logické a systematické struktuře, ale i v takovém datovém formátu, který je jednoduše využitelný v konkrétních podmínkách daňové správy (zejména s ohledem na jí používané počítačové programové vybavení). Tento chybějící „nadstandard“ by však mohl být považován u podání učiněného ve formátu „*.pdf“ za důvod jeho neúčinnosti pouze za předpokladu, že by rozhodná úprava v daňovém řádu obsahovala formulaci obsahově podobnou té, kterou lze nalézt ve druhé větě § 123e odst. 2 písm. a) č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o organizaci“). Uvedené ustanovení praví, že *(j)e-li podle tohoto zákona nebo ve věcech pojistného podle zvláštního zákona pro podání nebo jiný úkon předepsán tiskopis, lze podání nebo jiný úkon učinit pouze a) v elektronické podobě zasláním na určenou elektronickou adresu podatelny orgánu sociálního zabezpečení nebo do určené datové schránky orgánu sociálního zabezpečení;*

podání nebo jiný úkon lze v elektronické podobě učinit pouze ve formě datové zprávy, a to ve formátu, struktuře a tvaru určeném příslušným orgánem sociálního zabezpečení. Nesplňuje-li podání nebo jiný úkon tyto podmínky, nepřihlíží se k němu; orgán sociálního zabezpečení je povinen upozornit toho, kdo učinil podání nebo jiný úkon v elektronické podobě, které nesplňuje tyto podmínky, na tuto skutečnost a na to, že se k tomuto podání nebo jinému úkonu nepřihlíží.

[31] Formulace „*Nesplňuje-li podání nebo jiný úkon tyto podmínky, nepřihlíží se k němu; (...)*“ připnutá za pasáž stanovící povinnost „*podání nebo jiný úkon lze v elektronické podobě učinit pouze ve formě datové zprávy, a to ve formátu, struktuře a tvaru určeném příslušným orgánem sociálního zabezpečení,*“ je dostatečně silným vyjádřením pravidla, že na podání nebo jiný úkon učiněný v elektronické podobě ve formě datové zprávy, ale v jiném než příslušným orgánem sociálního zabezpečení určeném *formátu, struktuře* nebo *tvaru* se má hledět, jako by nebylo učiněno (srov. argumentaci v bodě 23 rozsudku č. j. 6 Ads 32/2014 – 37). Tato formulace v zákoně o organizaci je však podstatně „silnější“ (přísnější v následku pro jednotlivce) než soubor podmínek neúčinnosti podání stanovený v § 74 odst. 1 daňového řádu ve spojení s jeho odst. 3.

[32] Z výše uvedených důvodů lze plně souhlasit s krajským soudem, že za rozhodné právní úpravy bylo podání daňového přiznání k DPH prostřednictvím datové zprávy, jejíž součástí byla elektronická forma tiskopisu vydaného Ministerstvem financí (v obecně široce užívaném datovém formátu „*.pdf“), podáním, které správce daně nemohl shledat neúčinným postupem podle § 74 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud tedy zcela správně posoudil rozhodnou právní otázku.

[33] Nejvyšší správní soud dodává, že nepovažoval za potřebné se pro účely nyní projednávané věci zabývat obecněji tím, jakým způsobem mají orgány veřejné moci stanovit formát a strukturu datových zpráv, které přijímají od jednotlivců v případech, kdy zákon stanoví, že jednotlivci jsou povinni či oprávněni s těmito orgány pomocí datových zpráv komunikovat. Nosným důvodem rozhodnutí je, jak je výše podrobně vyloženo, že v nyní projednávaném případě rozhodná právní úprava neumožnila shledat neúčinným podání učiněné způsobem, který žalobce zvolil. Nebylo tedy nezbytné zkoumat, zda samotný požadavek podávat určitá podání ve formátu „*.xml“ byl Ministerstvem financí stanoven ústavně předepsanou formou a po obsahové stránce splňoval požadavek minimalizace administrativního zatížení daňových subjektů (§ 72 odst. 2 daňového řádu).

[34] Pouze na okraj je proto vhodné dodat, že dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu (viz zejména již výše zmíněné rozsudky č. j. 6 Ads 32/2014 – 37 a 9 Ads 177/2016 – 89) nezpochybnila, ale ani výslovně neaprobovala postup orgánů výkonné moci spočívající v tom, že formát a strukturu datových zpráv stanoví oznámením příslušných údajů zejména na svých webových stránkách, a nikoli vydáním podzákonného obecně závazného normativního aktu (nařízení vlády, vyhlášky ministerstva či jiného orgánu). Vydání takového aktu je ovšem obecně vzato (vedle opatření obecné povahy, jež mají podle převažujícího mínění doktríny specifickou povahu) jediný způsob, jakým může výkonná moc k provedení zákona a v jeho mezích stanovovat abstraktní pravidla chování neurčitému okruhu osob (viz čl. 78 a 79 odst. 3 Ústavy). Recentní legislativní praxe, konkrétně v oblasti sportu a vysokého školství, bere požadavek ústavně předepsané formy

takového jednání výkonné moci – zcela správně – vážně. V zákonech výslovně uvádí, že formát a strukturu datové zprávy stanoví příslušný orgán vyhláškou [viz § 3a odst. 9 zákona č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, ve znění zákona č. 230/2016 Sb.; viz též § 87 odst. 1 písm. g) body 2. a 4., § 87b odst. 4 a § 90b odst. 3 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění zákona č. 137/2016 Sb.].

[35] Trvání na tom, že při provádění zákona smí být, stanovují-li se pravidla chování vůči neurčitému okruhu osob, použity pouze Ústavou taxativně definované typy podzákonných legislativních nástrojů, má přitom podobné důvody jako důvody pro výhradu zákona (čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a 3 a čl. 4 odst. 3 Listiny a další zvláštní ustanovení zejména Listiny týkající se omezení základních práv a svobod) při stanovení povinností (srov. k tomu v nejnovější judikatuře Ústavního soudu zejména body 105 a násl. v jeho nálezu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16). Akty vydávané podle čl. 78 a čl. 79 odst. 3 Ústavy jsou jednak publikovány v úředních sbírkách, které poskytují patřičnou míru jistoty o tom, co je platným právem. Jednak i ony jsou vydávány jistou formou legislativního procesu, byť podstatně jednodušší než zákony. Tím je zajištěn patřičný stupeň jejich ústavní a demokratické legitimity jakož i obsahové správnosti a proporcionality vůči adresátům (při plnění informačních povinností vůči státu zejména přiměřenosti nároků kladených na jednotlivce ohledně časových, finančních, odborných, typicky softwarových, a jiných nákladů na plnění těchto povinností).

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

[37] Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož, *(n)estanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl*. Stěžovatel neměl v řízení o své kasační stížnosti úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl sice v řízení o kasační stížnosti plný úspěch, avšak žádné náklady nevynaložil; jejich náhrada, na kterou by jinak měl právo, se mu tedy nepřiznává.

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

V Brně dne 3. ledna 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu