

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **Český nábytek a. s.,** sídlem Chomutovická 1444/2, Praha 4, zastoupené JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem, advokátem, sídlem Šrobárova 2002/40, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2018, č. j. 7667/18/5300-22443-701728, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 9. 2020, č. j. 5 Af 17/2018 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně podala v únoru 2017 následné kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty za období prosinec 2016. Protože měl Finanční úřad pro hlavní město Prahu pochybnosti o části údajů v něm obsažených, vyzval žalobkyni podle § 101g odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH"), aby je změnila, doplnila nebo případně potvrdila prostřednictvím následného kontrolního hlášení do 5 pracovních dnů od oznámení výzvy (§ 101g odst. 3 ZDPH). Ve výzvě žalobkyni

poučil, že nebude-li podání učiněno elektronicky datovou zprávou ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné (§ 101a odst. 4 ZDPH ve znění účinném do 30. 6. 2017, nyní obdobně § 101a odst. 3 ZDPH) a že nepodá-li plátce kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši 30 000 Kč [§ 101h odst. 1 písm. c) ZDPH]. Tato výzva byla žalobkyni doručena dne 20. 3. 2017 a žalobkyně na ni nejprve reagovala tak, že dne 25. 3. 2017 zaslala finančnímu úřadu podání ve formátu PDF s přílohami a dne 30. 3. 2017 mu pak zaslala následné kontrolní hlášení ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

[2] Finanční úřad poté platebním výměrem uložil žalobkyni pokutu ve výši 30 000 Kč dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH za to, že na základě výzvy nepodala kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě. První podání žalobkyně bylo podle finančního úřadu neúčinné, neboť nemělo formát a strukturu určenou správcem daně, a druhé podání bylo učiněno až po pětidenní lhůtě, která marně uplynula dne 27. 3. 2017. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí upozornil, že dle § 101k ZDPH ve znění účinném od 29. 7. 2016 může žalobkyně požádat o prominutí pokuty.

[3] Městský soud v Praze zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Nejprve poukázal na to, že Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 (N 232/83 SbNU 605; 40/2017 Sb.) přezkoumal § 101h ZDPH a nedospěl k závěru o neústavnosti tam zakotveného sankčního mechanismu. K problematice účinnosti podání, které bylo učiněno jinak než stanoveným způsobem a ve stanovené formě, odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015 - 38, ze dne 20. 3. 2019, č. j. 9 Afs 383/2018 - 43, ze dne 29. 5. 2019, č. j. 10 Afs 226/2018 - 44, a ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 367/2018 - 48. Podle těchto rozsudků chybně zvolený formát podání bez dalšího nezamezí předpokládaným účinkům pro správu daní, je-li toto podání schopno splnit svoji (sdělující) funkci po obsahové stránce úplně stejně jako jiná technická podoba formuláře. Tyto rozsudky se ale týkají věcí, na něž ještě nedopadal § 101a odst. 4 ZDPH. V něm byla s účinností od 1. 5. 2016 zakotvena neúčinnost podání učiněného jinak než elektronicky datovou zprávou ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně. Dle městského soudu citovaná rozhodnutí vycházejí z toho, že do doby této novelizace bylo třeba hledět na podání, která jsou způsobilá k projednání a vyvolání předpokládaných účinků, jako na účinná i při zvolení nesprávné formy podání. Podstatný rozdíl posuzované věci nicméně spočívá v tom, že na ni již novelizovaná právní úprava dopadá. Závěr o neúčinnosti prvního podání stěžovatelky je tak s ohledem na § 101 odst. 4 ZDPH správný. Toto ustanovení je přitom speciální k úpravě v daňovém řádu, a proto neměl správce daně povinnosti vyzvat stěžovatelku k odstranění vady podání dle § 74 daňového řádu. Jelikož první podání stěžovatelky bylo neúčinné, stěžovatelka nereagovala na výzvu správce daně ve stanovené lhůtě, a proto jí vznikla povinnost uhradit pokutu podle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH ve výši 30 000 Kč.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[5] Stěžovatelka namítá, že na výzvu správce daně reagovala včas a její pochybení spočívalo pouze v tom, že podání učinila v nesprávném formátu a struktuře. Udělení

pokuty stěžovatelka pokládá za nespravedlivé a rozporné se základními zásadami ústavního pořádku a právního státu. Výše pokuty je dle stěžovatelky ve zřetelném nepoměru k míře provinění a správce daně „odmítl danou pokutu prominout“. Městský soud v napadeném rozsudku sice na podporu svých závěrů odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ale ve skutečnosti rozhodoval v rozporu s ní. S námitkou, že správce daně měl podle § 74 odst. 1 daňového řádu stěžovatelku vyzvat k odstranění vad podání a stanovit jí k tomu odpovídající lhůtu, se městský soud adekvátně nevypořádal. Nezohlednil ani skutečnost, že stěžovatelka učiněním podání v nesprávném formátu a struktuře neporušila ani neohrozila cíle správy daní ani cíle spojené se zavedením kontrolního hlášení, které dle důvodové zprávy spočívají ve zlepšení výběru daní a zavedení účinného a flexibilního nástroje v boji proti daňovým podvodům. Naopak správce daně postupoval „příliš invazivně“ a v rozporu se zásadami správy daní způsobil vznik zbytečných nákladů stěžovatelce a nešetřil její práva a právem chráněné zájmy. Závěrem stěžovatelka uvádí, že ke své první, včasné odpovědi připojila i daňové doklady, čímž správci daně poskytla více informací, než kdyby reagovala prostřednictvím požadovaného formuláře.

[6] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Nejprve poukazuje na to, že námitka rozporu udělení pokuty se základními zásadami ústavního pořádku a právního státu je zcela obecná, a proto na ni lze reagovat toliko obecným konstatováním, že tyto zásady porušeny nebyly. Nedůvodné jsou i námitky porušení základních zásad správy daní. Udělením pokuty správce daně nepostupoval v rozporu se zásadou, že správce daně má šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu), ale toliko dostál své zákonné povinnosti, odkazovaná zásada nemůže vést k automatickým úlevám ze zákonných požadavků. Stejně tak nelze z logiky věci chápat udělení pokuty tak, že tím správce daně způsobil stěžovatelce vznik zbytečných nákladů (§ 7 odst. 2 daňového řádu), které mají dle stěžovatelky zřejmě spočívat právě v povinnosti uhradit tuto pokutu.

[7] Podle žalovaného není konkrétnější argumentací podepřena ani námitka stěžovatelky, že napadený rozsudek městského soudu je ve skutečnosti v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, na kterou městský soud odkázal. Tato judikatura se týká právní úpravy před novelizací provedenou zákonem č. 113/2016 Sb., kterou byla v § 101a odst. 4 ZDPH zakotvena neúčinnost podání v jiném formátu či struktuře, než jakou stanovil správce daně. Do té doby tedy bylo nutno na každé podání, které bylo způsobilé k projednání a vyvolání předpokládaných účinků, nahlížet jako na účinné. To však změnila odkazovaná novelizace, jak správně vyložil městský soud.

[8] Žalovaný dále konstatuje, že ke včasnému podání učiněnému v nesprávném formátu a struktuře nemohl přihlížet, neboť zákon s touto vadou spojuje neúčinnost podání. Správce daně nad rámec svých povinností stěžovatelku telefonicky kontaktoval a na neúčinnost podání ji upozornil, přesto stěžovatelka na výzvu ve stanovené lhůtě řádným podáním nereagovala. Ohledně výše pokuty zákon neposkytuje v tomto případě žádný prostor pro uvážení či moderaci. S námitkou, že správce daně měl dle § 74 odst. 1 daňového řádu stěžovatelku vyzvat k odstranění vad, se městský soud v adekvátním rozsahu vypořádal. Pro posouzení věci je konečně irelevantní, zda podáním v nesprávném formátu a struktuře došlo k porušení či ohrožení cíle správy daní nebo cíle spojeného se zavedením kontrolního hlášení.

[9] Vyjádření žalovaného bylo stěžovatelce zasláno na vědomí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[11] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s."), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelka v prvé řadě namítá, že udělení pokuty dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH je v rozporu s ústavním pořádkem, včetně základních zásad právního státu. Ústavnost tohoto ustanovení – a obecně systému sankcí dle § 101h a násl. ZDPH – již nicméně byla Ústavním soudem přezkoumána v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 (N 232/83 SbNU 605; 40/2017 Sb.). Ústavní soud jejich rozpor s ústavním pořádkem neshledal a návrh na zrušení zamítl. Ve vztahu k § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH Ústavní soud poukázal na to, že pokutu uloženou podle tohoto ustanovení může správce daně k žádosti plátce zcela nebo zčásti prominout (§ 101k ZDPH), a je tudíž umožněno věc individuálně posoudit (bod 77). Pokuta ve výši 30 000 Kč současně nebude mít u osob, které jsou plátci DPH, rdousící efekt (bod 78). Nejvyšší správní soud dosud neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit (viz rozsudek ze dne 10. 5. 2022, č. j. 6 Afs 51/2021 - 57, bod 17 a tam citovaná rozhodnutí). Jelikož stěžovatelka podrobněji neuvádí, v čem spatřuje neústavnost této právní úpravy a pokuty, která jí byla uložena, ani v posuzované věci Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný důvod pro odchylné posouzení.

[13] Stěžovatelka dále rozporuje závěr, že její první podání, které bylo učiněné ještě ve stanovené pětidenní lhůtě, bylo neúčinné kvůli nesprávnému formátu a struktuře.

[14] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka byla vzhledem k pochybnostem správce daně o údajích v následném kontrolním hlášení vyzvána ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů, a to opět podáním následného kontrolního hlášení do pěti dnů od oznámení výzvy (§ 101g 2 a 3 ZDPH). Následné kontrolní hlášení bylo třeba podat elektronicky, a to datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (§ 101a odst. 1 písm. b) ve spojení s § 101a odst. 3 a 101f odst. 3 ZDPH). Podle § 101a odst. 4 ZDPH ve znění účinném do 30. 6. 2017 (nyní obdobně § 101a odst. 3 ZDPH) platilo, že nebude-li podání učiněno elektronicky datovou zprávou ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, *je neúčinné*. Závěr o neúčinnosti podání stěžovatelky tak má výslovnou oporu v odkazovaném ustanovení.

[15] Stejně tak má oporu i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, jak správně dovodil již městský soud. V již citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 383/2018 - 43, bod 31, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že *„neúčinnost podání v jiném formátu či jiné struktuře byla do § 101a odst. 4 včleněna až novelou zákona o DPH zákonem č. 113/2016 Sb., účinnou od 1. 5. 2016. Do té doby, pokud podání splňovalo obě podmínky § 74 odst. 1 daňového řádu, tedy způsobilost k projednání a vyvolání předpokládaných účinků pro správu daní, bylo nutné na daňové přiznání pohlížet jako na účinné."* Nejvyšší správní soud tedy vycházel z toho, že aplikace § 101a odst. 4 ZDPH by vedla k závěru o neúčinnosti podání v jiném formátu či struktuře. Na tyto závěry pak Nejvyšší soud odkázal i v navazujících rozhodnutích (viz

již citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 226/2018 - 44, bod 22; a rozsudek č. j. 7 Afs 367/2018 - 48, bod 24). Námitka stěžovatelky, že městský soud posoudil věc v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, na kterou sám odkázal, je nedůvodná – městský soud naopak postupoval v souladu s touto judikaturou a správně vyložil, že v odkazovaných věcech nebylo možno učinit závěr o neúčinnosti podání také proto, že ještě nebyl aplikovatelný § 101a odst. 4 ZDPH (ani žádné obdobné ustanovení). Ve stěžovatelčině věci tomu však bylo jinak a městský soud ji od předchozích případů správně odlišil.

[16] Stěžovatelku nebylo namístě vyzvat dle § 74 daňového řádu k odstranění vady podání spočívající v nesprávném formátu či struktuře. Dle § 74 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12 2020 je podání neúčinné teprve tehdy, *nebudou-li vady podání odstraněny* ve lhůtě stanovené výzvou. Oproti tomu dle § 101a odst. 4 ZDPH je neúčinnost automatickým důsledkem podání učiněného jinak než datovou zprávou ve stanoveném formátu a struktuře. Jde tedy o speciální úpravu, která vylučuje aplikaci obecných pravidel dle § 74 daňového řádu (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2021, č. j. 8 Afs 151/2021 - 36, bod 30, podle něhož § 101a odst. 4 ZDPH výjimkou z obecné úpravy pro formu podání dle daňového řádu). K uvedeným závěrům ostatně dospěl již městský soud, a opodstatněná tedy není ani výhrada stěžovatelky, že se s touto její argumentací nevypořádal.

[17] Stěžovatelka nevznáší žádnou konkrétní argumentaci, proč by měla právní úprava stanovující neúčinnost podání neústavní, a ani Nejvyšší správní soud důvody pro takový závěr neshledává. Proto ve shodě s městským soudem konstatuje, že první podání stěžovatelky bylo z důvodu nesprávného formátu a struktury neúčinné. Stěžovatelka tak reagovala na výzvu správce daně až po stanovené lhůtě, a proto jí vznikla povinnost uhradit pokutu ve výši 30 000 Kč dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH.

[18] Tento jednoznačný a obligatorní zákonný důsledek nemůže být modifikován aplikací ani jedné ze základních zásad správy daní, jichž se stěžovatelka dovolává. Nadto, zásada, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu), nebyla postupem správce daně nijak porušena. Správce daně postupoval dle zákona a neměl ani možnost volit jiný postup (navíc stěžovatelku nad rámec svých povinností i telefonicky poučil o neúčinnosti jejího prvního podání). Povinnost uhradit pokutu dále stěžovatelce vznikla v důsledku toho, že nesplnila povinnosti podat k výzvě správce daně řádné následné kontrolní hlášení, a nejde tedy o „zbytečný náklad“ vzniklý v důsledku postupu správce daně; ani k porušení zásady dle § 7 odst. 2 daňového řádu tudíž nedošlo.

[19] Právní úprava vyžadující podání (následného) kontrolního hlášení ve stanoveném formátu a struktuře a ukládající s tím spojenou sankci za porušení povinnosti činit podání touto formou sleduje cíl spočívající v usnadnění správy daně. Tento zájem přitom stěžovatelka podáním v jiné než stanovené formě narušila (což nakonec – vzhledem k tomu, že řádné podání neučinila ve stanovené lhůtě – vedlo až k uložení pokuty). Není tedy přesné tvrzení stěžovatelky, že svým postupem nijak neohrozila cíle spojené s dotčenou právní úpravou. Námitka, že ve skutečnosti poskytla správci daně více informací, je pak pro posouzení věci irelevantní; rozhodné je, že je neposkytla ve stanovené formě.

[20] O případném prominutí pokuty dle § 101k ZDPH se rozhoduje v samostatném řízení, a to k žádosti plátce (již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 51/2021 - 57, bod 23). Rozhodnutí vzešlé z takového řízení nebylo předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci, a proto se nelze zabývat tvrzením stěžovatelky, že správce daně odmítl pokutu prominout.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 31. května 2022

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu