



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Ing. J. J.**, zastoupený Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní, sídlem U Bulhara 1611/3, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 10. 2017, č. j. 43281/17/5300-22444-706385 a č. j. 43282/17/5300-22444-706385, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2021, č. j. 8 Af 43/2017 - 70,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2021, č. j. 8 Af 43/2017 - 70, **se ruší** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) s povinností podávat kontrolní hlášení ve lhůtě stanovené § 101e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Žalobci byla platebním výměrem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 1. 2017, č. j. 296471/17/2008-51524-108436, uložena pokuta ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení DPH za zdaňovací období měsíce října 2016 s odůvodněním, že žalobce kontrolní hlášení nepodal ani v náhradní lhůtě na základě výzvy správce daně [§ 101h odst. 1 písm. d) zákona o DPH]. Rovněž v případě zdaňovacího období měsíce listopadu 2016 správce daně vydal dne 25. 1. 2017 pod č. j. 296472/17/2008-51524-108436 platební výměr, kterým žalobci uložil pokutu ve výši 50 000 Kč za nepodání kontrolního hlášení ani v náhradní lhůtě.

[3] Žalobce se proti platebním výměrům bránil odvoláním. V případě prvního platebního výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 10. 2017, č. j. 43281/17/5300-22444-706385, odvolání zamítl a platební výměr potvrdil; v případě druhého platebního výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 10. 2017, č. j. 43282/17/5300-22444-706385, platební výměr změnil tak, že se jedná o pokutu nikoli za nepodání kontrolního hlášení, ale za opožděné podání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Výši pokuty tak nově stanovil na 10 000 Kč.

[4] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobami, které Městský soud v Praze spojil ke společnému projednání a rozsudkem označeným v záhlaví obě rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud dospěl k odlišnému výkladu § 101d odst. 2 zákona o DPH, na jehož základě považoval obě kontrolní hlášení za opožděná, leč účinně podaná.

[5] Městský soud odmítl výklad žalovaného, že § 101d odst. 2 zákona o DPH představuje zvláštní úpravu k § 71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění. Uvedl, že § 71 odst. 3 daňového řádu upravuje účinnost tzv. nekvalifikovaného podání (tedy např. podání učiněného prostřednictvím datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu), které musí být do pěti dnů potvrzeno nebo opakováno, jinak nemá účinky podání. Neztotožnil se tedy s názorem žalovaného, že § 101d odst. 2 zákona o DPH stanoví jako zvláštní předpis lhůtu pro potvrzení nekvalifikovaného podání odchýlně od obecné právní úpravy obsažené v daňovém řádu, přičemž lhůta pro potvrzení nebo opakování podání se v tomto případě rovná nejpozději *lhůtě pro podání kontrolního hlášení*. Tato zvláštní lhůta není stanovena pevně (na rozdíl od obecné pětidenní lhůty), nýbrž se její délka mění v závislosti na tom, kolik dní zbývá do konce lhůty pro podání kontrolního hlášení. Městský soud zdůraznil smysl a účel podávání tzv. nekvalifikovaných podání, která mají umožnit činit podání jednoduše a kdykoli (za předpokladu jejich následného potvrzení či opakování kvalifikovanou formou). Pokud tedy žalobce v obou případech podal kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou před uplynutím lhůty pro podání kontrolního hlášení a podání potvrdil po jejím uplynutí (avšak v obecné pětidenní lhůtě dle § 71 odst. 3 daňového řádu), bylo nutno dle městského soudu považovat taková podání za učiněná, byť nikoli dnem jejich podání, avšak dnem jejich potvrzení. Podaná kontrolní hlášení tak sice nebyla včasná (s ohledem na znění § 101d odst. 2 zákona o DPH), avšak byla dle názoru městského soudu účinná.

[6] Městský soud upozornil rovněž na dvě modelové situace (byť ani jedna z nich v souzené věci nenastala). V případě první modelové situace městský soud vycházel z toho, že daňový subjekt podal kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou rovněž před uplynutím lhůty pro podání kontrolního hlášení, avšak v této lhůtě zároveň podání včas potvrdil. V takovém případě není dle městského soudu rozhodné, kolik dnů mezi podáním a jeho doplněním uplynulo. Městský soud tedy dovodil, že za určitých okolností je zvláštní právní úprava pro daňový subjekt příznivější než obecná právní úprava, která pro doplnění nekvalifikovaného podání určuje pevnou lhůtu pěti dnů. V rámci druhé modelové situace městský soud poukázal na skutečnost, že daňový subjekt podal kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou až po uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení. V takovém případě dle městského soudu interpretace žalovaného nedává smysl, neboť by neexistovala žádná lhůta pro potvrzení nekvalifikovaného podání s ohledem na uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení.

[7] Daňové orgány měly dle městského soudu k dispozici podání, která byla z hlediska § 71 odst. 3 daňového řádu perfektní, nic tedy nebránilo jejich akceptaci. Pokud žalobce podal kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou a následně je ve lhůtě pěti dnů potvrdil, nebyl důvod k tomu, aby podání opakoval. Kontrolní hlášení za měsíc říjen 2016 a listopad 2016, která byla správci daně zaslána nekvalifikovanou formou dne 25. 11. 2016 a dne 27. 12. 2016, měla být posouzena jako účinně podaná ke dni 28. 11. 2016 a 28. 12. 2016, kdy žalobce podání potvrdil kvalifikovanou formou. Městský soud tak dospěl k závěru, že správce daně již žalobce neměl

pokračování

vyzývat k podání kontrolních hlášení v náhradní lhůtě, a žalobci tak měla být uložena pokuta pouze ve výši 1 000 Kč (za každé kontrolní hlášení), neboť je žalobce podal sice opožděně, avšak před výzvou správce daně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[8] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Nesouhlasil s názorem městského soudu, že kontrolní hlášení podané před uplynutím lhůty pro jeho podání lze účinně potvrdit i po uplynutí této lhůty s tím, že v takovém případě postačuje dodržení obecné pětidenní lhůty dle § 71 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel se domnívá, že platná právní úprava mu neposkytuje možnost volby mezi lhůtou dle § 101d odst. 2 zákona o DPH a pětidenní lhůtou dle § 71 odst. 3 daňového řádu, neboť prvně uvedené ustanovení je ve vztahu speciality k daňovému řádu jako obecnímu právnímu předpisu, a jeho aplikace má tedy přednost. Stěžovatel má za to, že městský soud nepřipustně dotvořil právní normu a zcela obrátil vztah speciálního a zvláštního, když limitoval užití § 101d odst. 2 zákona o DPH ustanovením § 71 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel připomněl obsah důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým byl novelizován zákon o DPH, ze které vyplývá jednoznačný záměr zákonodárce. Pokud daňový subjekt zmeškal lhůtu pro potvrzení nekvalifikovaného podání stanovenou v § 101d odst. 2 zákona o DPH, může účinně postupovat pouze tak, že podá kontrolní hlášení znovu. Tento závěr podporuje také odborná literatura, na kterou stěžovatel odkázal.

[9] Stěžovatel zastává názor, že nekvalifikovaná podání, která nebyla ve lhůtě potvrzena či zopakována, nemají účinky podání. Pokud tedy „původní“ kontrolní hlášení nelze považovat za podání účinná, bylo na místě žalobce k podání kontrolních hlášení za dotčená zdaňovací období vyzvat. Konkrétní okolnosti případu a přiměřenost pokut pak bylo možno zohlednit až v případném řízení o prominutí pokuty, nikoli při jejím ukládání. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a dále na metodický pokyn GFR-D-29, který při promíjení uložených pokut přímo pamatuje na situace, k nimž došlo v nyní souzené věci, a umožňuje pokuty prominout.

[10] Žalobce podal ke kasační stížnosti obsáhlé vyjádření. V úvodu upozornil, z jakého důvodu nemělo v souzené věci podání či nepodání kontrolního hlášení vliv na stanovení a výběr daně z přidané hodnoty, a konstatoval, že cíl správy daní nebyl jeho jednáním nijak dotčen. Ke kasačním důvodům uvedl, že se jedná toliko o obecnou argumentaci a nekonkrétní teze, které nelze aplikovat na daný případ. Stěžovatelův jazykový výklad o aplikační přednosti § 101d odst. 2 zákona o DPH před § 71 odst. 3 daňového řádu opomíjí dle žalobce smysl a účel zákona. Stěžovatel měl aplikovat zásadu v pochybnostech mírněji. Žalobce nespátřuje smysl ve výkladu, který znemožňuje následné potvrzení nekvalifikovaného podání, pokud je podáno v poslední den lhůty. Nerozumí tomu, proč by úprava obsažená v zákoně o DPH měla být vykládána odlišně od úpravy v daňovém i správním řádu. Z pohledu žalobce nepřipojení podpisu k podanému kontrolnímu hlášení nedosahuje takové intenzity, aby bránilo správnému stanovení a vybrání daně. Žalobce se ztotožnil také s poznámkou městského soudu o nepřiměřenosti výše uložené sankce. V návaznosti na to se ve vyjádření obsáhle věnoval otázkám souvisejícím se správním trestáním a upozornil na řadu pochybení v postupu stěžovatele (porušení zásady ústnosti, zásady projednací, zásady spravedlivého procesu, zásady zákazu sebeobviňování). Namítl také nepřezkoumatelnost vydaných platebních výměrů a rozhodnutí stěžovatele o odvolání. V další části vyjádření se pak zaměřil na vadnost samotného institutu kontrolního hlášení a navrhl položení řady předběžných otázek Soudnímu dvoru Evropské unie. Podrobná rekapitulace obsahu této části vyjádření je však pro účely posouzení důvodnosti kasační stížnosti nadbytečná (viz níže).

[11] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalobce podáním repliky, v níž uvedl, že důvodem kasační stížnosti je nesprávné posouzení právní otázky městským soudem, a proto bylo nezbytné provést teoreticko-právní výklad sporné problematiky. Nesouhlasil s názorem, že by vlastní úvahy nekonkretizoval ve vztahu k nyní souzenému případu. K dalším částem žalobcova vyjádření stěžovatel konstatoval, že se míjejí s důvody, na nichž městský soud vystavěl odůvodnění napadeného rozsudku. Některé z žalobcových námitek jsou pak námitkami zcela novými.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Před přistoupením k vlastnímu posouzení sporné právní otázky Nejvyšší správní soud předesílá, že žalobce podal k obsahu kasační stížnosti obsáhlé vyjádření. Většinou v něm obsažené argumentace se však ve svém rozhodování nemohl zabývat, neboť je (až na výjimky) vázán důvody kasační stížnosti [§ 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Předmět a konkrétní důvody soudního přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu určuje jako *dominus litis* (pán sporu) stěžovatel, který kasační stížnost podal, nikoli druhý z účastníků řízení. V řízení o kasační stížnosti podané žalovaným správním orgánem se tedy Nejvyšší správní soud mohl zabývat toliko správností vysloveného právního názoru městského soudu (na němž je přezkoumávaný rozsudek založen), a sice že kontrolní hlášení podané před uplynutím lhůty pro jeho podání lze potvrdit i po uplynutí této lhůty, a zda k jeho potvrzení (či zopakování) postačuje dodržení obecné pětidenní lhůty stanovené § 71 odst. 3 daňového řádu. Z žalobcových námitek obsažených v jeho vyjádření jsou tak pro nyní vedené řízení o kasační stížnosti relevantní pouze ty, které se vztahují k této sporné právní otázce. Zbývající obsah vyjádření, jak správně poukázal stěžovatel, se míjí s předmětem tohoto řízení.

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[14] Podle § 71 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 30. 6. 2017) *účinky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního 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.* Obdobně jako v případě jiných procesních předpisů tedy zákonodárce i v případě daňového řádu umožňuje přiznat účinky podání rovněž podání podanému tzv. nekvalifikovanou formou, tj. datovou zprávou nepodepsanou uznávaným elektronickým podpisem, pokud je takové podání v pětidenní lhůtě *opakováno* nebo *potvrzeno* kvalifikovanou formou (písemně, ústně do protokolu, datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, apod.). Není-li podání zopakováno nebo potvrzeno v uvedené lhůtě, nemá žádné účinky a hledí se na něj, jako by neexistovalo - nebylo podáno (obdobně závěry Nejvyšší správní soud vyslovil již ve vztahu k předchozí právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a to např. v rozsudku ze dne 23. 10. 2008, č. j. 1 Ans 8/2008 - 105, anebo ve vztahu k zákonu č. 500/2004 Sb., správní řád, v rozsudku ze dne 23. 9. 2009, č. j. 9 As 90/2008 - 70, č. 2041/2010 Sb. NSS).

[15] Zákon o DPH upravuje v § 101d náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení jako zvláštního daňového institutu. V odstavci druhém tohoto ustanovení se ke způsobu podání kontrolního hlášení uvádí následující: *Pokud je kontrolní hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy vyžadující dodatečné potvrzení, musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení.* Nejvyšší správní soud nesdílí žalobcův názor, že text citovaného ustanovení umožňuje dvojí výklad. To ostatně v napadeném rozsudku netvrdí ani městský soud.

[16] Dle Nejvyššího správního soudu nelze citované ustanovení vykládat jinak, než že upravuje lhůtu pro potvrzení podání učiněného nekvalifikovanou formou, a sice lhůtu

pokračování

odlišnou od obecné úpravy obsažené v § 71 odst. 3 daňového řádu. To je také důvod, proč lze úpravu obsaženou v zákoně o DPH vykládat odlišně od úpravy v daňovém řádu (či správním řádu), čemuž se žalobce podivuje. Dle jazykového vyjádření zákonodárce je lhůta pro potvrzení podání bez uznávaného elektronického podpisu v případě kontrolního hlášení totožná se lhůtou pro podání samotného kontrolního hlášení. Systematickým výkladem vztahu obecné a zvláštní úpravy pak lze dojít k závěru, k němuž správně dospěl i stěžovatel, že úprava obsažená v § 101d odst. 2 zákona o DPH má jako úprava zvláštní aplikační přednost před úpravou § 71 odst. 3 daňového řádu (jako úpravou obecnou), a to na základě výkladového pravidla *lex specialis derogat legi generali*. Protože však § 101d odst. 2 zákona o DPH obsahuje toliko zvláštní úpravu lhůty, ve zbytku je nutno aplikovat obecná pravidla obsažená v § 71 daňového řádu, a sice pokud jde o formu potvrzení/opakování podání učiněného nekvalifikovanou formou, včetně následků jeho nepotvrzení/nezopakování v podobě neúčinnosti tohoto podání.

[17] Jazykový a systematický výklad potvrzuje dle Nejvyššího správního soudu rovněž historický výklad vycházející z důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (viz sněmovní tisk č. 291/0, 7. volební období, 2013 - 2017 [online]. Praha: digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, dostupné na <http://www.psp.cz>): „*S ohledem na nutnost získat informace, jež mají být obsahem kontrolního hlášení, bez prodlení, je žádoucí zakotvit obdobnou konstrukci, jako lze nalézt v ustanovení § 102 odst. 3 zákona o DPH. Umožňuje se tedy plátcí využít režim podle § 71 odst. 3 daňového řádu, tzn. dodatečně potvrdit učiněné podání způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu, avšak s tím rozdílem, že ke potvrzení kvalifikovaným způsobem bude muset dojít ještě ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení, nikoli až následně v dodatečné lhůtě (5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně). Pokud plátcé nestihnou potvrdit toto nekvalifikované elektronické podání ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení, bude se na něj hledět, jako by kontrolní hlášení nepodal“ (pozn.: zvýraznění podtržením doplnil Nejvyšší správní soud). Na obsah důvodové zprávy se v souzeném případě odvolává stěžovatel i městský soud, který z ní správně dovozuje, že speciální úprava má daňové subjekty motivovat k podání kontrolního hlášení kvalifikovanou formou včas, aby správce daně měl k dispozici potřebné informace a mohl efektivně vykonávat svěřené úkoly. Dále však již městský soud opomíjí, že z důvodové zprávy rovněž jasně vyplývá záměr zákonodárce, aby se na kontrolní hlášení podané nekvalifikovanou formou a nepotvrzené (či nezopakované) ve lhůtě shodné se lhůtou pro jeho podání hledělo jako na kontrolní hlášení nepodané (tzn. jako na podání neúčinné).*

[18] Městský soud v napadeném rozsudku provedl výklad zákona *contra verba legis*. Sporné ustanovení § 101d odst. 2 zákona o DPH považuje za aplikovatelné výhradně na případy, kdy daňový subjekt podá kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou a rovněž je potvrdí/zopakuje kvalifikovanou formou – obojí ještě ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení. Pro případy, kdy potvrzení/zopakování podání nastane až po této lhůtě, považuje městský soud vykládané ustanovení zákona za neaplikovatelné, přestože to z jeho textu nevyplývá, a aplikuje v takovém případě obecné ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu.

[19] Nejvyšší správní soud však takový výklad nepovažuje za legitimní. Z důvodové zprávy má za zjevný úmysl zákonodárce, aby každé podání kontrolního hlášení nekvalifikovanou formou bylo potvrzeno/zopakováno ve lhůtě pro jeho podání, jinak k němu daňové orgány nemají přihlížet. Nejedná se tedy o nezamýšlenou neúplnost právního řádu. Zároveň má Nejvyšší správní soud za to, že požadavek na to, aby správní orgán disponoval řádným podáním učiněným kvalifikovanou formou ke konci lhůty pro podání kontrolního hlášení, a mohl tak vykonávat zákonem svěřené úkoly (tedy ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob - řetězce a předejít situacím, kdy odběratel uplatní nárok na odpočet daně, zatímco dodavatel daň nepřizná), je požadavkem legitimním a neodporuje principům právního řádu jako celku. Je na rozhodnutí daňového subjektu, jakou formou a kdy konkrétně kontrolní hlášení podá. Stejně

tak je na jeho rozhodnutí, zda kontrolní hlášení podá až na sklonku zákonem stanovené lhůty pro jeho podání. V takovém případě si musí být vědom skutečnosti vyplývající z jednoznačného znění zákona, že pokud se rozhodne využít nekvalifikovanou formu podání, musí podání potvrdit, či zopakovat ještě ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení.

[20] Městský soud se teleologický výklad pokusil opřít o smysl a účel právní normy, avšak namísto toho, aby se zabýval smyslem a účelem pravidla zakotveného do § 101d odst. 2 zákona o DPH novelizační úpravou, zdůvodňuje výklad smyslem a účelem § 71 odst. 3 daňového řádu, tedy obecnou právní úpravou, aniž by zohlednil specifika zvláštní právní úpravy kontrolního hlášení a záměr zákonodárce touto úpravou sledovaný.

[21] Dle Nejvyššího správního soudu pak nelze popisy modelových situací, které městský soud předestřel v napadeném rozsudku, považovat za přílehlivé. Lze naopak souhlasit se stěžovatelem, že nemá na výběr, ve které z modelových situací § 101d odst. 2 zákona o DPH užije a ve které nikoli. Stanovené pravidlo (s ohledem na záměr zákonodárce, aby správce daně disponoval kontrolním hlášením podaným či potvrzeným/zopakovaným kvalifikovanou formou ve lhůtě pro jeho podání) je třeba vykládat jednotně, a tedy vždy stejným způsobem. Pokud daňový subjekt podá kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou více než pět dnů před koncem lhůty pro jeho podání, má na jeho potvrzení/zopakování s ohledem na znění § 101d odst. 2 zákona o DPH lhůtu delší než obecnou pětidenní (§ 71 odst. 3 daňového řádu). Pokud však podá kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou méně než pět dnů před koncem lhůty pro jeho podání, má na jeho potvrzení/zopakování naopak lhůtu kratší, než stanoví obecná právní úprava pro jiná podání.

[22] Nejvyšší správní soud zároveň nepředjímá, jaké konkrétní pravidlo by se uplatnilo v městském soudem předestřené modelové situaci, kdy k samotnému podání kontrolního hlášení nekvalifikovanou formou dojde až po uplynutí lhůty pro jeho podání (dodatečné kontrolní hlášení), popř. v nikým nezmiňované situaci, kdy k podání kontrolního hlášení nekvalifikovanou formou dojde až na základě výzvy správce daně (kontrolní hlášení v náhradní lhůtě). Až některá z těchto situací v budoucnu reálně nastane, bude nutno posoudit, zda je myslitelný a správný výklad stěžovatele, dle kterého se v těchto situacích již nejedná o lhůtu pro podání kontrolního hlášení (neboť ta již marně proběhla), a proto na ně § 101d odst. 2 zákona o DPH nedopadá, a tedy se aplikuje obecná právní úprava § 71 odst. 3 daňového řádu; anebo se i v těchto případech uplatní přísný výklad, dle kterého § 101d odst. 2 zákon o DPH dopadne i na tyto situace. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nezbytné (a ani za vhodné) podávat nyní závazný výklad ohledně těchto skutkových situací, které v souzené věci vůbec nenastaly. Je si totiž vědom toho, že v reálném životě může nastat množství rozličných skutkových situací, které však nelze řešit prostřednictvím takového výkladu § 101d odst. 2 zákona o DPH, pro který jeho jazykové vyjádření neskýtá oporu, a zároveň nejsou naplněny podmínky ani pro dotvoření právní normy. Z tohoto důvodu napadený rozsudek městského soudu nemůže obstát.

[23] Pokud městský soud v napadeném rozsudku (viz bod 36) také okrajově zmínil, že podal-li žalobce kontrolní hlášení nekvalifikovanou formou a následně je v pětidenní lhůtě *potvrdil*, není důvod k tomu, aby měl jeho postup jiné důsledky, než kdyby takové podání *opakoval* (a tedy mohlo mít samostatné účinky jako podání nové), Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že v dalším řízení bude třeba tyto úvahy podrobněji rozvést. V této souvislosti upozorňuje, že daňový řád (na rozdíl od ostatních procesních předpisů, které vyžadují opakování podání učiněného nekvalifikovanou formou) umožňuje nejen opakování podání, ale také jeho potvrzení. Daňový řád tedy rozlišuje mezi *potvrzením* a *opakováním* podání učiněného nekvalifikovanou formou, kdy opakováním se rozumí předložení podání totožného obsahu, avšak již kvalifikovanou formou s tím, že za okamžik podání bude při dodržení lhůty považován okamžik, kdy orgánu daňové správy bylo doručeno původní podání nekvalifikovanou formou.

pokračování

Potvrzením se pak rozumí kvalifikované přihlášení podatele k podání dříve učiněnému nekvalifikovanou formou, aniž by bylo nezbytné text původního podání reprodukovat. V praxi se tak děje prostřednictvím automaticky generovaných elektronických tiskopisů daňové správy. S ohledem na právě popsané rozdíly se tedy nelze bez dalšího ztotožnit se zjednodušeným a nijak neodůvodněným názorem městského soudu, že není důvod k tomu, aby bylo odlišně posuzováno *potvrzení* podání učiněného nekvalifikovanou formou a jeho *opakování*. Jestliže opakované podání není včasné, může založit alespoň účinky nového podání, a to ke dni, kdy je samo podáno. Je však otázkou, zda takové účinky má i pouhé holé potvrzení v situaci, kdy se na původní podání nekvalifikovanou formou hledí jako na neexistující, a potvrzení samo o sobě nemusí materiálně obsahovat údaje podání původního. Městský soud se však těmto rozdílům vůbec nevěnoval, a tedy nelze považovat za odůvodněný jeho závěr, že potvrzení žalobce podaná ke dni 28. 11. 2016 a ve druhém případě ke dni 28. 12. 2016 lze automaticky posoudit tak, že k těmto dnům byla kontrolní hlášení za příslušné měsíce skutečně podána.

[24] Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že protože rozhodným důvodem, pro který městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele o odvolání, nebyla nepřiměřenost výše uložených pokut, nezabýval se Nejvyšší správní soud argumenty vztahujícími se k této otázce. Pro účely dalšího řízení však Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozorňuje na své předchozí rozsudky ze dne 22. 11. 2018, č. j. 1 Afs 206/2018 - 27 (bod [23]), ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 205/2020 - 32 (bod [19]), nebo ze dne 10. 5. 2022, č. j. 6 Afs 51/2021 - 57 (bod [23]), kde se této problematice věnoval.

[25] Městský soud tak v napadeném rozsudku dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že pokud žalobce v obou případech kontrolní hlášení podaná nekvalifikovanou formou potvrdil až po uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení, jednalo se bez dalšího o účinná podání s účinky ode dne jejich potvrzení, neboť byla potvrzena v pětidenní lhůtě dle § 71 odst. 3 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto ve smyslu § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je městský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku.

[27] V dalším řízení rozhodne městský soud také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 25. srpna 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu