



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobce: **RNDr. S. D.**, zast. Mgr. Tomášem Gartsíkem, advokátem se sídlem Divadelní 616/4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2021, čj. 29 A 7/2021-34,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2021, čj. 29 A 7/2021-34, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :**I. Vymezení věci**

[1] Žalobce (dále „stěžovatel“) žádostí ze dne 16. 11. 2020 požádal žalovaného podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „zákon o DPH“), o zrušení registrace k dani z přidané hodnoty. Žalovaný 25. 11. 2020 stěžovatele telefonicky upozornil na to, že žádost nespĺňuje předepsaný formát. Stěžovatel následně podal k nejbližší nadřízenému správci daně 23. 12. 2020 podnět na ochranu před nečinností žalovaného podle § 38 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), z důvodu, že žalovaný o žádosti stěžovatele o zrušení registrace k DPH nerozhodl a ani neučinil vůči stěžovateli jiné procesní kroky.

[2] Odvolací finanční ředitelství vyrozuměním ze dne 25. 1. 2021, čj. 2478/21/5100-41452-706053, informovalo stěžovatele o odložení podnětu podle § 38 odst. 4 daňového řádu, jelikož žalovaný nebyl v případě stěžovatele nečinný. Žádost stěžovatele o zrušení registrace k DPH byla totiž podle § 101a odst. 4 zákona o DPH neúčinná. Nebyla učiněna ve formátu a struktuře zveřejněné

Generálním finančním ředitelstvím v pokynu GFŘ-D-24 ze dne 16. 12. 2015, čj. 156035/15/7100-40123-050030 (dále jen „pokyn GFŘ-D-24“), v souladu s § 101a odst. 2 písm. b) ve spojení s § 101a odst. 3 zákona o DPH.

[3] Následně podal stěžovatel ke Krajskému soudu v Brně žalobu na ochranu proti nečinnosti žalovaného, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[4] Podle krajského soudu lze zrušení registrace k DPH považovat za změnu registračních údajů ve smyslu § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH, která spočívá ve vymazání údajů o plátcích DPH z registru plátců DPH. Byť zákon o DPH žádost o zrušení registrace výslovně nepodřazuje pod změnu registračních údajů, je možné k tomuto závěru dospět na základě analogického použití právní úpravy registrace k dani ve zvláštním režimu jednoho správního místa v tuzemsku. Podle § 110o zákona o DPH totiž správce daně zruší registraci uživatele, a to na základě oznámení o změně registračních údajů, ve kterém žádá uživatel o zrušení registrace. Z toho je zřejmé, že zákon o DPH považuje zrušení registrace k DPH za změnu registračních údajů. Neexistuje totiž žádný racionální důvod, pro který by zákon o DPH stanovil odlišné podmínky a právní úpravu týkající se žádosti o zrušení registrace k DPH v běžném režimu a ve zvláštním režimu, jestliže jsou obě tato podání povahově shodná, směřují ke shodnému účelu a vyvolávají obdobné důsledky pro daňový subjekt. K tomuto závěru lze podle krajského soudu dospět rovněž za analogického použití § 127 daňového řádu. Podle § 127 odst. 1 tohoto zákona totiž platí, že dojde-li ke změně údajů, které je povinen daňový subjekt uvádět při registraci, je povinen tuto změnu oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastala, popřípadě požádat o zrušení registrace, jsou-li pro to dány důvody. Tato oznamovací povinnost může však být splněna pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů (§ 127 odst. 2 daňového řádu). Žádost o zrušení registrace k dani se tak podává pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů, jelikož je součástí oznamovací povinnosti podle § 127 odst. 1 daňového řádu.

[5] Stěžovatel podal žádost o zrušení registrace k DPH datovou zprávou do datové schránky žalovaného ve formátu DOCX. Pokynem GFŘ-D-24 však byl stanoven pro oznámení o změně registračních údajů formát XML a struktura odpovídající příslušnému XSD formátu. Stěžovatel tak učinil žádost o zrušení registrace k DPH v jiném formátu, než který byl zveřejněn správcem daně. Žádost byla z tohoto důvodu neúčinná podle § 101a odst. 4 zákona o DPH. Žalovaný nebyl nečinný, jestliže na základě neúčinného podání stěžovatele neprovedl navazující procesní kroky vedoucí k výmazu stěžovatele z registru plátců DPH.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, podle jejího obsahu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Namítá, že pokyn GFŘ-D-24 nemohl dopadat na žádost o zrušení registrace k DPH. Generální finanční ředitelství není zmocněno vydávat obecně závazná opatření. Zveřejnit požadovaný formát a strukturu sice mohlo a mělo, avšak za předpokladu, že by tyto náležitosti byly stanoveny řádným způsobem (např. vyhláškou) orgánem k tomu věcně způsobilým. Není možné odvozovat neúčinnost podání od pokynu Generálního finančního ředitelství, který v době vydání měl fakticky pouze doporučující charakter. Až s účinností od 1. 5. 2016 došlo ke změně právních následků spojených s nedodržáním formátu a struktury podání. Stanovení formátu a struktury již existujícím pokynem vydaným v době, kdy nedostatek formátu XML nezpůsobil neúčinnost podání, aniž by pokyn obsahoval odkaz na příslušné ustanovení zákona o DPH, je proto nedostatečné, a to s ohledem na význam právních následků spojených s jejich

pokračování

nedodržením. Stěžovateli bylo odepráno právo na vyřízení jeho záležitosti z pouhých formálních důvodů.

[8] Ustanovení § 101a odst. 2 a 3 zákona o DPH dopadá pouze na přiznání k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů. Žádost o zrušení registrace není ani jedním z těchto podání. Zrušení registrace správcem daně podle § 110o zákona o DPH (registrace k dani ve zvláštním režimu jednoho správního místa v tuzemsku) na základě oznámení o změně registračních údajů je logické, neboť tím dojde k ukončení přístupu k elektronickému portálu. Jedná se proto o specifický zjednodušený režim pro ukončení využívání systému jednoho správního místa, nikoliv o zrušení registrace k DPH. Pokud § 106b zákona o DPH stanovuje podmínky pro podání dobrovolné žádosti o zrušení registrace a neuvádí, že by se při podání žádosti měl použít postup jako při změně registračních údajů, nelze dotčené ustanovení doplňovat analogickými podmínkami z ustanovení mladšího a nelze pomocí analogie vytvářet další povinnosti daňového subjektu, které nejsou v zákoně uvedeny. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“) v čl. 213 jednoznačně rozlišuje povinnost oznámení zahájení, změny nebo ukončení činnosti, kterou osoba povinná k dani vykonává jako osoba povinná k dani. Je proto zjevné, že v intencích směrnice o společném systému DPH nemůže být ukončení plátcovství k DPH považováno za pouhou změnu registračních údajů.

[9] Co se týče analogie krajského soudu k § 127 odst. 1 daňového řádu, toto ustanovení odlišuje povinnost daňového subjektu oznámit ve stanovené lhůtě změnu údajů, které je povinen uvádět při registraci, od práva daňového subjektu požádat o zrušení registrace, jsou-li pro to dány důvody, aniž by byla pro uplatnění tohoto práva stanovena lhůta. Pouze pro povinnosti stanovené v § 127 odst. 1 daňového řádu platí, že je lze splnit jedině prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů podle § 127 odst. 2 tohoto zákona. Dobrovolnou žádost o zrušení registrace k DPH nelze považovat za oznámení o změně registračních údajů coby součást oznamovací povinnosti, jelikož podání žádosti je zcela dobrovolný úkon daňového subjektu, pro který zákon nestanoví žádnou lhůtu. To, že zrušení registrace k dani není podmnožinou změny registračních údajů, vyplývá i ze skutečnosti, že na rozdíl od rozhodnutí o zrušení registrace se změna registračních údajů provádí pouze formou úředního záznamu. Nadto ve správní praxi finanční správy se zjevně rozlišuje řízení o změně registračních údajů od řízení ve věci zrušení registrace, neboť finanční správa zveřejňuje na svých webových stránkách odlišný vzorový formulář pro oznámení o změnách registračních údajů a pro žádost o zrušení registrace. Formulář pro žádost o zrušení registrace neobsahuje v pokynech pro jeho vyplnění žádné informace o závazně stanoveném XML formátu či struktuře, ve kterých by žádost o zrušení registrace k DPH měla být pod sankcí neúčinnosti podána.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle § 127 daňového řádu je žádost o zrušení registrace k dani obsahově oznámením změny registračních údajů, protože daňový subjekt oznamuje změnu, která spočívá v zániku podmínek pro vznik registrační povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti nově namítá, že Generální finanční ředitelství nebylo věcně příslušným orgánem pro stanovení obecně závazné povinnosti širokému okruhu daňových subjektů, a fakticky tím rozporuje účinky pokynu GFŘ-D-24, ačkoliv tuto námitku neuplatnil v žalobě. Jestliže nastaly důvody, pro které již daňový subjekt nemůže či nemá být registrován, došlo ke změně údajů a daňový subjekt je povinen sdělit tuto skutečnost správci daně prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů (§ 127 odst. 2 daňového řádu). Rovněž postup k odstranění pochybností v registračních údajích podle § 128 daňového řádu vychází z toho, že řízení je vedeno na základě přihlášky k registraci nebo na základě oznámení změn v registračních údajích. Rozhodnuto však může být i o zrušení registrace. Obdobně i v případě zahájení a vedení registračního řízení z moci úřední podle § 129 odst. 3 daňového řádu může

správce daně rozhodnout o zrušení registrace, jestliže není řízení zahájeno příslušným úkonem daňového subjektu, kterým může být pouze přihláška k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů. Je proto evidentní, že daňový řád počítá s tím, že oznámení o změně registračních údajů zahrnuje i žádost či oznámení vedoucí ke zrušení registrace. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[12] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je otázka, zda se na žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH vztahuje povinnost podat žádost elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně podle § 101a odst. 2 písm. b) ve spojení s § 101a odst. 3 zákona o DPH. Stěžovatel namítá, že na dobrovolnou žádost o zrušení registrace k DPH se tato povinnost nevztahuje. Podle krajského soudu lze naopak analogickým použitím § 110o zákona o DPH a § 127 odst. 1 a 2 daňového řádu dovést, že se žádost o zrušení registrace k DPH podává prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů, a tedy elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně.

[13] Podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH platí, že *o zrušení registrace může plátce, který má sídlo v tuzemsku a který není skupinou, požádat, pokud splňuje tyto podmínky: uplynul 1 rok ode dne, kdy se stal plátcem a tento plátce nedosáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratu většího než 1 000 000 Kč.*

[14] Podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH platilo, že *pouze elektronicky lze podat přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů; to neplatí pro identifikované osoby.*

[15] Podle § 101a odst. 3 zákona o DPH platilo, že *podání uvedená v odstavcích 1 a 2 lze učinit elektronicky pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, nebo c) dodatečně potvrzenou za podmínek uvedených v daňovém řádu.*

[16] Podle § 101a odst. 4 zákona o DPH dále platilo, že *podání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné (povinnost podat přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů pouze elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně pod hrozbou neúčinnosti podání platí nadále i podle § 101a odst. 2 ve spojení s § 101a odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2021 – pozn. NSS).*

[17] Podle § 4 daňového řádu platí, že *tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.*

[18] Podle § 71 odst. 1 daňového řádu platilo, že *podání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.*

[19] Nejvyšší správní soud úvodem podotýká, že souhlasí s krajským soudem v tom, že zákon o DPH výslovně nezakotvuje povinnost plátce podat žádost o zrušení registrace k DPH elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně [srov. znění § 101a odst. 2 písm. b) tohoto zákona]. Nesouhlasí však s tím, že by se jednalo o neúplnou právní úpravu, tedy o mezeru

pokračování

v zákoně, kterou by bylo možné zaplnit analogií. Pakliže by totiž nebylo možné podřadit žádost o zrušení registrace k DPH pod pojem oznámení o změně registračních údajů podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH (viz dále), uplatnila by se obecná úprava formy podání dle § 71 odst. 1 daňového řádu, který je obecným předpisem (*lex generalis*) vůči zákonu o DPH (§ 4 daňového řádu). Dotváření práva cestou analogie proto nebylo namístě a krajský soud se měl zabývat výlučně tím, zda žádost o zrušení registrace podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH spadá do rozsahu pojmu oznámení o změně registračních údajů podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH, nebo zda se použije obecná úprava formy podání podle § 71 odst. 1 daňového řádu.

[20] Pojem oznámení o změně registračních údajů není zákonem o DPH nijak definován. Z důvodové zprávy k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, však vyplývá, že povinnost plátce podat elektronicky přihlášku k registraci a oznámení o změně registračních údajů byla stanovena v souladu s § 127 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2013. Pojem oznámení o změně registračních údajů podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH je proto třeba vykládat systematicky v souladu s § 127 daňového řádu, jelikož daňový řád jako *lex generalis* vůči zákonu o DPH obecně upravuje registrační řízení daňových subjektů.

[21] Podle § 127 odst. 1 daňového řádu platí, že *dojde-li ke změně údajů, které je povinen daňový subjekt uvádět při registraci, je povinen tuto změnu oznámit správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastala, popřípadě požádat o zrušení registrace, jsou-li pro to dány důvody.*

[22] Podle § 127 odst. 2 daňového řádu dále platí, že *oznamovací povinnost podle odstavce 1 lze splnit pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů.*

[23] Podle čl. 213 odst. 1 směrnice o společném systému DPH platí, že *každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani. Členské státy umožní a mohou i vyžadovat podávání těchto oznámení elektronickými prostředky v souladu s podmínkami, které stanoví.*

[24] Ustanovení § 127 odst. 1 daňového řádu tedy upravuje oznamovací povinnost registrovaných daňových subjektů, které jsou povinny oznámit správci daně změnu údajů povinně uváděných při registraci, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy změna údajů nastala, popřípadě jsou povinni požádat o zrušení registrace, jsou-li pro to dány důvody. Tuto oznamovací povinnost mohou splnit pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů dle § 127 odst. 2 daňového řádu.

[25] Oznamovací povinnost podle § 127 odst. 1 daňového řádu se netýká pouze povinnosti oznámit změnu údajů, které je povinen daňový subjekt uvádět při registraci. Již ze samotného znění § 127 odst. 1 daňového řádu je totiž zřejmé, že součástí oznamovací povinnosti daňového subjektu je rovněž povinnost podat žádost o zrušení registrace. Ta je však vázána pouze na situaci, že u daňového subjektu došlo k takové změně, kterou má povinnost oznámit a jejímž důsledkem je, že daňovému subjektu má být zrušena registrace. Daňový řád tedy ukládá daňovému subjektu v této situaci povinnost, aby zahájil řízení o zrušení registrace podáním žádosti, neboť daňový subjekt zpravidla zná důvody pro zrušení registrace dříve, než se správce daně dozví tyto důvody z vlastní úřední činnosti. Pouze v takovém případě musí být žádost podána prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů podle § 127 odst. 2 daňového řádu. Například plátce DPH bude povinen podat žádost o zrušení registrace v situaci, kdy přestal uskutečňovat ekonomické činnosti, přestože žádost podle textu § 106b odst. 1 písm. b) zákona o DPH podat „*můž*“e. V takovém případě je totiž dán důvod pro zrušení registrace k DPH nejen

na základě žádosti, nýbrž i z úřední povinnosti, pakliže by se správce daně o této skutečnosti dozvěděl v rámci své úřední činnosti [§ 106 odst. 1 písm. a) zákona o DPH].

[26] Vztáhne-li Nejvyšší správní soud výše uvedené na oznámení o změně registračních údajů podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH, pak je zjevné, že plátce je povinen učinit oznámení elektronicky, a tedy ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (§ 101a odst. 3 téhož zákona), jestliže došlo ke změně údajů, které je povinen uvádět při registraci k DPH, nebo jestliže je povinen požádat o zrušení registrace. To odpovídá i čl. 213 odst. 1 směrnice o společném systému DPH, dle kterého má osoba povinná k dani povinnost oznámit změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani, elektronickými prostředky, stanoví-li tak členský stát, a to v souladu s jím stanovenými podmínkami.

[27] Soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel požádal o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH z důvodu, že uplynul více než 1 rok ode dne, kdy se stal plátcem, a nedosáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratu většího než 1 000 000 Kč.

[28] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH je dobrovolná. V jejím případě totiž nejsou dány důvody, pro které by měl plátce povinnost podat žádost podle § 127 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že obrat nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 000 000 Kč, není sama o sobě důvodem pro zrušení registrace. Je na uvážení plátce, zda požádá o zrušení registrace k DPH, pakliže jeho obrat nedosahuje rozhodné částky, nebo zda i nadále zůstane plátcem DPH. Za této situace ani správce daně nemůže zrušit plátcem registraci k DPH z moci úřední podle § 106 odst. 2 písm. b) bodu 1. zákona o DPH. Aby tak učinit mohl, musel by navíc plátce závažným způsobem porušit své povinnosti vztahující se ke správě daně. Na plátce proto v případě žádosti o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH nedopadá povinnost podat žádost o zrušení registrace podle § 127 odst. 1 daňového řádu, neboť pro obligatorní podání žádosti nejsou dány důvody. Neuplatní se proto současně pravidlo dle § 127 odst. 2 daňového řádu, dle kterého lze oznamovací povinnost podle § 127 odst. 1 téhož zákona splnit pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů.

[29] Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu, že v případě zvláštního režimu jednoho správního místa v tuzemsku uživatel žádá o zrušení registrace prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů podle § 110o zákona o DPH. Zákon o DPH nicméně obdobnou úpravu stran dobrovolné žádosti o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. tohoto zákona neobsahuje. To, že se v rámci specifických podmínek zvláštního režimu jednoho správního místa žádost o zrušení registrace podává prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů, tak neznamená, že je dán důvod pro to, aby žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH byla obdobně podána pouze prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů. Nelze totiž ztrácet ze zřetele, že je-li v daňovém řádu obecně upravena forma podání podle § 71 odst. 1 tohoto zákona, pak se v případě chybějící úpravy v zákoně o DPH použije tato obecná právní úprava. Není proto namístě dovozovat příslušné pravidlo chování cestou analogie, jak učinil chybně krajský soud.

[30] Ustanovení § 101a odst. 2 písm. b) ve spojení s § 101a odst. 3 zákona o DPH zakotvuje výjimku z jinak obecného pravidla pro formu podání dle § 71 odst. 1 daňového řádu. Současně je s nedodržením elektronické formy podání ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně spojen závažný následek v podobě neúčinnosti podání podle § 101a odst. 4 téhož zákona. Je proto namístě v souladu s obecnou interpretační zásadou, podle níž je výjimky z pravidla třeba

pokračování

vykládat restriktivně (srov. bod 8 rozsudku NSS ze dne 18. 8. 2020, čj. 10 As 115/2020-44), vykládat pojem oznámení o změně registračních údajů podle § 101a odst. 2 písm. b) zákona o DPH tak, že do jeho rozsahu nespadá dobrovolná žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. téhož zákona. Pouze takový výklad je v souladu s oznamovací povinností podle § 127 odst. 1 a 2 daňového řádu (viz bod [25] tohoto rozsudku).

[31] Nejvyšší správní soud nad rámec rozhodovacích důvodů poznamenává, že mu ani není zřejmý účel toho, proč by bylo v případě dobrovolné žádosti o zrušení registrace k DPH třeba trvat právě na formátu XML. Soudu je zřejmé, že formát XML je využíván ve specifických podmínkách finanční správy pro strojové zpracování dat. Stanovení konkrétního formátu proto dává smysl zejména u podání, u kterých je pro složitost jejich zpracování a jejich často významný rozsah důležité, aby byla podána právě ve formátu, se kterým jsou systémy finanční správy schopny pracovat. Dobrovolná žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH je však z povahy věci jednoduchým podáním. Není proto zcela zřejmý smysl toho, proč je třeba na tomto formátu trvat i u žádosti o rozsahu několika málo vět, jejíž vyhodnocení není časově nijak náročné. Pokud skutečně bylo cílem, aby i u takového úkonu bylo třeba dodržet požadovaný formát, mělo by to být v zákoně o DPH jednoznačně uvedeno. Nadto ani ze vzorového formuláře žádosti o zrušení registrace (tiskopis č. 25 5129, vzor č. 5) není zřejmé, že by žádost o zrušení registrace k DPH musela být podána ve formátu XML, jak důvodně poukázal stěžovatel.

[32] Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že na žádost o zrušení registrace k DPH se § 101a odst. 2 písm. b) ve spojení s § 101a odst. 3 zákona o DPH nevztahuje, nezabýval se pro nadbytečnost zbývajícími námitkami stěžovatele.

[33] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel mohl dobrovolnou žádost o zrušení registrace k DPH podle § 106b odst. 1 písm. a) bodu 1. zákona o DPH podat ve formě dle § 71 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud posoudil věc chybně, pokud dospěl k závěru, že žádost bylo možné podat pouze elektronicky, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Z tohoto důvodu je třeba napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i 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 3. září 2021

Petr Mikeš
předseda senátu