



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a Mgr. Martina Lachmanna ve věci

žalobce: FINVEST DD, a.s. IČ 24705098,
sídlem Koněvova 1686/112
130 00 Praha 3

proti:

žalovanému: Finanční úřad pro hlavní město Prahu
sídlem Štěpánská 28
111 21 Praha 1

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením žalovaného způsobeného sděleními ze dne 19. 9. 2018, č. j. 7287447/18/2003-52521-111146 a č. j. 7207169/18/2003-52521-111146

takto:

- I. Zásah žalovaného do práv žalobce způsobený sděleními ze dne 19. 9. 2018, č. j. 7287447/18/2003-52521-111146 a č. j. 7207169/18/2003-52521-111146 o tom, že je neúčinné podání dodatečných daňových přiznání žalobcem dne 30. 12. 2017, **je nezákonný.**
- II. Žalovanému **se zakazuje**, aby pokračoval v zásahu do práv žalobce způsobeného sděleními ze dne 19. 9. 2018, č. j. 7287447/18/2003-52521-111146 a č. j. 7207169/18/2003-52521-111146 o tom, že je neúčinné podání dodatečných daňových přiznání žalobcem dne 30. 12. 2017.

- III. Žalovanému **se přikazuje**, aby obnovil stav před zásahem do práv žalobce způsobeného sděleními ze dne 19. 9. 2018, č. j. 7287447/18/2003-52521-111146 a č. j. 7207169/18/2003-52521-111146 o tom, že je neúčinné podání dodatečných daňových přiznání žalobcem dne 30. 12. 2017.
- IV. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náhradu nákladů ve výši **2.000 Kč** ve lhůtě 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění

I. Předmět věci

1. Žalobce se žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) domáhá ochrany před zásahem žalovaného způsobeného sděleními ze dne 19. 9. 2018, č. j. 7287447/18/2003-52521-111146 a č. j. 7207169/18/2003-52521-111146 o tom, že je neúčinné podání dodatečných daňových přiznání žalobcem dne 30. 12. 2017.

II. Žaloba a vyjádření k žalobě

2. Žalobce doručil žalovanému dodatečná daňová přiznání za kalendářní rok 2014, jež žalovaný zaevidoval dne 30. 12. 2017. Žalobce podal své dodatečné daňové přiznání v listinné (papírové) podobě, protože elektronický formulář umožňující podání daňového přiznání elektronickou cestou neobsahuje potřebné rubriky a žalobce tak neměl možnost podat své dodatečné daňové přiznání elektronickou cestou na předepsaném formuláři.
3. Žalobce v tomto dodatečném přiznání k dani z příjmů opravil způsob rozdělení základu daně z příjmů za rok 2014 uplatněný v řádném daňovém přiznání. Žalobce shrnul, že zpracoval mimořádnou účetní závěrku ke dni ukončení své činnosti jako investičního fondu, tj. k 30. 06. 2017. K tomuto dni lze stanovit základ daně za tuto část období roku 2014. Základ daně za zbývajíc část období roku 2014 za období 1. 7. 2014 do 31. 12. 2014 je stanovena s přesností na dny. Dodatečným přiznáním sestaveným samostatně za období 1. 1. 2014 - 30. 06. 2014 a 1. 7. 2014 - 31. 12. 2014 pak žalobce rozdělil základ daně za období roku 2014 podle skutečného průběhu činnosti společnosti a tomu odpovídajícímu výsledku hospodaření, upravenému podle zákona na základ daně z příjmů, tj. na základ daně, zjištěný z účetní závěrky, sestavené ke dni ukončení činnosti společnosti jako investičního fondu, tj. k 30. 6. 2014, a základ daně za období zbývajíc do konce zdaňovacího období. Položky, zahrnované do základu daně, jež nelze přiřadit ke konkrétní části zdaňovacího období, tj. např. daňové odpisy majetku, nejsou použity.
4. Žalovaný vyzval žalobce k odstranění vady spočívající v tom, že dodatečné daňové přiznání bylo podáno v listinné podobě, ač musí být podáno elektronicky. Ačkoli se žalobce pokoušel se žalovaným komunikovat a vysvětlit mu, že elektronický formulář nedovoluje podání dodatečného daňového přiznání s potřebným obsahem, žalovaný sdělením ze dne 19. 9. 2018 žalobci sdělil, že k jeho dodatečnému daňovému přiznání nebude přihlížet.

5. Žalobce uvedl, že původní přiznání bylo sestaveno na tiskopisu 25 5404 MFin 5404 vzor č. 25, jehož součástí je Příloha č. 2 n. oddílu ř. 271 an., ve které je základ daně rozdělován na část základu daně, připadající na část roku, kdy byl subjekt investičním fondem a na základ daně za období, zbývající do konce zdaňovacího období. Tento způsob rozdělení však předpokládá, že základ daně vzniká rovnoměrně po celé zdaňovací období a rozděluje jej v poměru počtu dnů, po který byl subjekt investičním fondem k celkovému počtu dnů zdaňovacího období.
6. Zákon však tento způsob rozdělení základu daně takto výslovně nestanoví. Ustanovení § 20a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o dani z příjmů“) stanoví, že základ daně se rozdělí tak, že se zjistí základ daně, připadající na část zdaňovacího období, kdy byl subjekt investičním fondem a na zbývající část, s přesností na dny. Vzhledem k tomu, že ukončení činnosti investičního fondu je okamžik, ke kterému je povinně sestavována účetní mimořádná závěrka, povinně auditovaná, lze k tomuto dni zcela jednoznačně stanovit i základ daně s přesností na zcela konkrétní počet dnů. Pak lze také stanovit základ daně, připadající na zbývající část účetního období, tedy ze zcela konkrétních dosažených výnosů a jednoznačných nákladů, vynaložených na jejich dosažení.
7. Podle žalobce je možné podat platně přiznání k dani z příjmů výhradně prostřednictvím formuláře, který umožňuje jediný způsob rozdělení základu daně v poměru času, tj. formulář stanoví fikci, že poměrná část základu daně náleží do období, kdy poplatník byl investičním fondem a poměrná část základu daně náleží i do období, kdy poplatník nebyl investičním fondem. Tento formulář tak zakládá právní fikci, která není stanovená zákonem. Vzhledem k tomu, že daň lze uložit jen a výhradně na základě zákona, je omezení způsobu rozdělení základu daně pouhým formulářem, povinností stanovenou nad rámec povinnosti zákonem.
8. Takovéto stanovení daně neodpovídá ústavnímu pořádku a zasahuje rovněž do ústavních práv žalobce, když takto je zasahováno do jeho vlastnického práva, když je žalobci pouhým formulářem odňato vlastnické právo k finančním prostředkům, což nelze považovat za ústavně konformní ani zákonný postup.
9. Podle žalobce nelze platně podat přiznání za zdaňovací období roku 2014 za použití tohoto způsobu rozdělení základu daně. Zákon o dani z příjmů v ustanovení § 20a stanoví postup, jak stanovit základ daně a dále postup jakým podávat daňové přiznání /ustanovení § 70 zákona č. 280/200 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“)/. Tato ustanovení jsou vzájemně v rozporu, a pak je nutno vykládat tento rozpor dle smyslu a účelu dané právní úpravy jakož i dle právní síly daného právního předpisu jakož i a to zejména v souladu s ústavním pořádkem.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul povinnosti daňového subjektu podle ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu a podle § 72 odst. 1 daňového řádu a uvedl, že aby byla práce s informacemi při správě daní efektivní, je třeba data efektivně třídit, zpracovávat a sdílet, přičemž údaje předepsané prostřednictvím stanovených formulářů podatelé jasně definují, jaké údaje správce daně potřebuje pro to, aby mohl ve věci rozhodnout, čímž implicitně definuje i údaje, které v tento okamžik zpravidla není nutné uvádět. Žalobce byl povinen

učinít dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, jakožto podání podle § 72 odst. 1 daňového řádu, pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, přičemž formát a struktura datové zprávy je stanovena pokynem D-349. K vytvoření souboru v předepsaném formátu a struktuře lze využít aplikaci Elektronická podání pro finanční správu (EPO), dostupnou přes webové stránky Finanční správy České republiky v části „Daně elektronicky“ nebo též „Daňové tiskopisy“. K sestavení dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období měl žalobce využít tiskopis číslo 25 5404 vzor č. 25 včetně Přílohy č.2 II. oddílu, tj. tiskopis 25 5404/B vzor č. 17, když tato příloha slouží poplatníkům daně z příjmů právnických osob, kteří byli jen část zdaňovacího období investičním fondem, ke stanovení daně z příjmů právnických osob uváděné na ř. 290 II. oddílu. Podoba tohoto tiskopisu není jakkoli v rozporu se zněním ustanovení § 20a zákona o daních z příjmů.

11. Žalovaný poukázal na to, že žalobce nerozporuje, že dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 podal prostřednictvím dvou formulářových podání, nicméně žalobce se nesprávně domnívá, že dodatečné daňové přiznání podal v listinné podobě a správce daně jej vyzval k odstranění vady spočívající v tom, že dodatečné daňové přiznání nebylo podáno elektronicky. Tuto žalobní námitku žalovaný odmítl s odkazem na průběh řízení i na související spisový materiál.
12. Taktéž žalovaný připomněl, že je-li daňový subjekt jen po část zdaňovacího období základním investičním fondem, postupuje pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob v souladu s ustanovením § 20a zákona o daních z příjmů, tj. rozdělí základ daně vykázaný za celé zdaňovací období roku 2014 v souladu s ustanovením § 20 odst. 1 a § 23 zákona o daních z příjmů na část, která připadá té části zdaňovacího období, ve které byl základním investičním fondem, a na zbývající část zdaňovacího období. Důvodem pro toto rozdělení je skutečnost, že na každou část takto rozděleného základu daně z příjmů se pro výpočet daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období uplatní jiná sazba daně podle § 21 odst. 1, 2 a 5 zákona o daních z příjmů.
13. V konkrétním případě žalobce podal dvě dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob vždy za celé zdaňovací období roku 2014, přičemž jednou tak učinil za poplatníka, kterým je základní investiční fond (uvedení kódu rozlišení typu daňového přiznání 4A - příloha č. 2) a podruhé za akciovou společnost (uvedené kódu rozlišení typu daňového přiznání 1A - příloha č. 3). Daňový subjekt přecházející z investičního fondu na akciovou společnost má však povinnost podat podle § 20 zákona o daních z příjmů daňové přiznání za celé zdaňovací období, kde v příloze č. 2 ve II. oddílu uvede část zdaňovacího období spadající do období investičního fondu.
14. Správce daně podaná dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 posoudil v souladu se zásadou materiální pravdy a podle § 70 odst. 2 a 3 daňového řádu a dospěl k závěru, že uvedená podání vykazují vady, pro které nejsou způsobilé k projednání, neboť nebyly učiněny v souladu s ustanovením § 20a zákona o daních z příjmů a ustanovením § 141 daňového řádu. Žalovaný nevytýkal žalobci vady listinné formy podání, nýbrž zásadní procesní vady, pro které nebylo možno uvedená dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob projednat. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt podal pod svým daňovým identifikačním číslem dvě dodatečná

daňová přiznání za stejné zdaňovací období, z procesního hlediska by dodatečné daňové přiznání doručené správci daně dne 30.12.2017 v 13:12:43 hod bylo možné posoudit jako opravné dodatečné daňové přiznání nahrazující dodatečné daňové přiznání doručené správci daně dne 30.12.2017 v 13:11:07 hod.

15. Žalovaný uvedl, že žalobce byl dle ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu vyzván, aby vady podaných dodatečných daňových přiznání ve shora uvedeném smyslu odstranil, a současně byl poučen o následcích v případě neodstranění vad. Vzhledem k tomu, že žalobce na výzvy k odstranění vad řádně, resp. kvalifikovaně nereagoval a vady neodstranil, stala se předmětná podání uplynutím lhůty stanovené ve výzvách neúčinnými *ex tunc*. Na taková podání se hledí, jako by nikdy nebyla učiněna a nemůžou vyvolávat žádné právní důsledky. Správce daně může pouze v souladu se zásadou vyhledávací a zásadou oficiality poznatky uvedené v neúčinných podáních využít jako indicie pro svou vyhledávací činnost. O neúčinnosti podání byl žalobce v souladu s ustanovením § 74 odst. 3 daňového řádu vyrozuměn dne 19. 9. 2018.
16. Žalobce k vyjádření žalovaného podal repliku. V ní uvedl, že rozhodovací praxe správních soudů označila tzv. pokyny řady D za pouhé interní instrukce resortu financí, jež nejsou prameny práva a nezavazují třetí osoby. To dovodil např. Ústavní soud pod sp. zn. IV. ÚS 146/2001, Nejvyšší správní soud pod sp. zn. 5 Afs 209/2017, anebo třeba Krajský soud v Praze pod sp. zn. 44 Af 11/2010.
17. Žalobce zdůraznil, že spatřuje neoprávněnost a nezákonnost zásahu do svých práv v tom, že formulář žalovaným vyžadovaný postup neumožňuje. Formulář totiž umožňuje jediný způsob rozdělení daně - v poměru času, tím pádem neodpovídá realitě a zakládá fikci, která však není stanovena zákonem. Nelze podat přiznání za zdaňovací období roku 2014 za použití způsobu rozdělení základu daně podle § 20a zákona o daních z příjmů postupem podání daňového přiznání podle § 70 a násl. daňového řádu, přičemž tyto povinnosti jsou ve vzájemném rozporu-předepsaný formulář stanovení základu daně způsobem stanoveným zákonem (o daních z příjmů) neumožňuje (nedovoluje).
18. Za situace, kdy zákon (§ 20a zákona o daních z příjmů) ukládá určitý postup, který však není možné realizovat podáním daňového přiznání, protože to příslušný formulář neumožňuje, je odmítnutí o takovém přiznání vůbec rozhodovat, podle přesvědčení žalobce, krajním přepjatým formalismem, který zakládá neústavnost daného postupu. Žalovaný totiž trvá na tom, že daňové přiznání musí být podáno na formuláři, i když ten to neumožňuje, jinak se jím prostě vůbec nebude zabývat. Žalobce proto spatřuje přepjatý formalismus v tom, že se žalovaný odmítá zabývat jeho podáním, není-li na předepsaném formuláři, když formulář nepočítá s postupem, který vyžaduje jiný zákon (o daních z příjmů) a neumožňuje ho.

III. Posouzení věci Městským soudem v Praze

19. Městský soud v Praze (dále jen „*městský soud*“) projednal žalobu bez jednání, neboť obě procesní strany přes výzvu soudu nesdělily nesouhlas s takovým projednáním věci; podle ustanovení § 51 odst. 1 věty druhé zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní (dále jen „*s. ř.*“) je tedy jejich souhlas presumován. Městský soud nenařídil jednání ani z důvodu

dokazování, neboť rozhodné skutečnosti vyplývají ze správního spisu, jímž se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 – 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Městský soud rozhodl na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (srov. § 87 odst. 1 s. ř. s.)

20. Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
21. Z citovaného ustanovení vyplývají konkrétní podmínky, které musí být naplněny, má-li soud rozhodnout, že je zásah správního orgánu nezákonný. Jedná se o tyto podmínky: 1) žalobce byl přímo; 2) zkrácen na svých právech; 3) nezákonným; 4) zásahem, pokynem nebo donucením (tj. zásahem) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím; 5) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo. Současně má-li soud zakázat správnímu orgánu, aby v porušování práva pokračoval, musí být splněna ještě další podmínka, a to, že takovýto zásah v době rozhodování trvá nebo hrozí jeho opakování. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně (k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, sp. zn. 2 Aps 1/2005).
22. Žalobce svým žalobním tvrzením vymezil zásahem jednání žalovaného spočívající v tom, že mu žalovaný dne 19. 9. 2018 pod č. j. 728447/18/2003-52521-111146 a č. j. 7207169/18/2003-5252-111146 sdělil, že podání dodatečných daňových přiznání ze dne 30. 12. 2017 je neúčinné.
23. Podle ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. platí, že žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Žalobci byly výzvy dle správního spisu doručeny dne 19. 9. 2018, žalobu podal dne 19. 11. 2018, tj. právě poslední den dvouměsíční subjektivní lhůty; byla tedy podána včas.
24. Městský soud nemá pochyb o tom, že jednání žalovaného směřovalo přímo proti žalobci a že zasáhlo jeho právní sféru. Žalobce je daňový subjekt, který je povinen včas uvádět v řádném či dodatečném daňovém tvrzení všechny rozhodné skutečnosti, jinak se vystavuje sankcím ze strany správce daně (srov. např. § 250 či § 251 daňového řádu nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. ledna 2013, č. j. 1 Aps 10/2012 – 20). Zájmem žalobce tedy je, aby skutečnosti uváděné v daňovém tvrzení odpovídaly požadavkům zákona o daních z příjmů. Jednání žalovaného, které by eventuálně vedlo k tomu, že by žalobci bylo znemožněno či ztíženo včasné a řádné uplatnění daňového tvrzení, tedy zcela jistě může být zásahem do veřejných subjektivních práv žalobce. O tom, že uvedené výzvy nejsou rozhodnutím, není poté ve věci pochyb.
25. Městský soud ze správního spisu k věci zjistil následující rozhodné skutečnosti.
26. Žalobce podal dne 7. 10. 2015 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, zaevidováno bylo pod č. j. 6420772/15/2003-52521-111146.

Dne 30. 12. 2017 byla žalovanému doručena 2 podání v elektronické podobě, která byla označena jako dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, zaevidovány byly pod č. j. 137/18/2003-52521-111146 a č. j. 138/18/2003-52521-111146. Z jejich obsahu (zejména z obsahu Příloh) vyplývá, že žalobce takto podal dvě dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za celé zdaňovací období roku 2014, přičemž jedno bylo podáno za poplatníka, v části období 1. 1. – 30. 6. 2014, kdy byl základní investiční fond, a druhé v období, 1. 7. – 31. 12. 2014, kdy byl akciovou společností.

27. Dne 2. 7. 2018 vydal žalovaný výzvy k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 daňového řádu pod č. j. 5520792/18/2003-52521-111146 a č. j. 5704761/18/2003-52521-111146, kterými vyzval žalobce k odstranění vad podaných dodatečných daňových přiznání. Tyto vady podle žalovaného spočívaly v tom, že způsob a zpracování podání, jak bylo učiněno žalobcem, není v souladu s ustanovením § 20a zákona o daních z příjmů a ustanovením § 141 daňového řádu. Žalovaný k tomu v obou výzvách totožně uvedl, že žalobce byl po část zdaňovacího období roku 2014 investičním fondem a po část zdaňovacího období byl akciovou společností. Pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob takový daňový subjekt postupuje podle ustanovení § 20a zákona o daních z příjmů, což znamená, že rozdělí základ daně vykázaný za celé zdaňovací období roku 2014 v souladu s § 20 odst. 1 a § 23 zákona o daních z příjmů na část připadající na část zdaňovacího období, v níž byl základním investičním fondem a na zbývajících část. Důvodem je skutečnost, že na každou část takto rozděleného základu daně z příjmů se pro výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období uplatní jiná sazba daně – viz § 21 odst. 1 a § 21 odst. 2 a 5 zákona o daních z příjmů. Z výše uvedeného podle žalovaného vyplývá, že žalobce měl za rok 2014 podat jedno daňové přiznání a na ně navazující případně jedno další dodatečné daňové přiznání. Žalovaný byl toho názoru, že v rozporu se zněním § 20a zákona o daních z příjmů se žalobce staví po celé zdaňovací období do pozice dvou různých typů poplatníka s rozdílným způsobem stanovení daňové povinnosti na dani z příjmů za rok 2014.
28. Dne 12. 7. 2018 obdržel žalovaný podání žalobce v zastoupení jeho daňového poradce označené jako „*Odpověď na výzvy k odstranění vad, zákon č. 280/2009 § 74*“, které bylo zaevidováno pod č. j. 5948403/18/2003-52521-111146. Žalobce v tomto vyjádření uvedl, že zákon o daních z příjmů nestanoví způsob, jak rozdělit základ daně. Shrnl, že první polovinu roku 2014 byl základním investičním fondem, v druhé polovině byl standardní obchodní korporací. Skutečně dosažené výsledky hospodaření jsou diametrálně rozdílné, závěrky samotné jsou přiložené u obou dodatečných přiznání. Základ daně je tak rozdělený na část odpovídající části roku, kdy byl žalobce základním investičním fondem a na část roku zbývajících. Uvedené rozdělení základu daně však nelze zapsat do formuláře přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2014, přitom daňové přiznání není možné podat jinak, než na tomto formuláři. Protože formulář toto rozdělení neumožňuje, nezbylo žalobci, než podat přiznání samostatně za obě období. Žalobce byl toho názoru, že jeho podání jsou naprosto srozumitelná, určitá, lze je projednat a žalovaný na základě nich mohl rozhodnout. Nesouhlasil s tím, že by podání vykazovaly vady, pro jejichž neodstranění by je bylo lze podle § 74 daňového řádu odmítnout.

29. Dne 19. 9.2018 zaslal žalovaný sdělení č. j. 7207169/18/2003-52521-111146 a č. j. 7287447/18/2003-52521-111146 o neúčinnosti podaných dodatečných daňových přiznání z důvodu, že vady nebyly ve lhůtě stanovené výzvami odstraněny.
30. Mezi stranami není vůbec sporné, zda měl žalobce rozdělit základ daně v souladu s ustanovením § 20a zákona o daních z příjmů na část připadající na část zdaňovacího období, v níž byl základním investičním fondem a na část připadající na zbývajících část zdaňovacího období. Žalobce si byl od počátku vědom toho, že jej stíhá tato povinnost, neboť rozdílná povaha jeho činnosti v obou částech roku 2014 přinesla taktéž rozdílnou výši zdanění jeho příjmů dosažených při této činnosti (srov. § 21 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů).
31. Strany se rozcházejí v názoru na to, zda podání dodatečných daňových přiznání, jak jej učinil žalobce, vykazovalo vady, který bylo nutno odstranit a zda byl žalovaný oprávněn následně shledat tato podání neúčinnými, pokud eventuelní vady podání nebyly odstraněny.
32. Podle § 71 odst. 1 daňového řádu lze podání 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“. Ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném v době učinění podání) ukládá daňovým subjektům povinnost podat „*příhlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení ... jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem.*“ Podle ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu taktéž platí, že podání podle odstavce 1 lze učinit (alternativně s účinky rovnocenného podání) i datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3.
33. Žalobce uvedeným povinností nepochybně dostál, když dne 30. 12. 2017 elektronicky podal dvě dodatečná daňová přiznání s označením – 4A a 1A. Formu podání žalovaný nepochybně - ze spisu vyplývá, že žalobce tak učinil elektronicky ve formátu „XML“. Formulář označený 4A v oddílu II na řádce č. 10 uvádí datum výsledku hospodaření „*ke dni 30. 6. 2014*“ a formulář označený 1A uvádí „*31. 12. 2014*“. Rozdílné jsou i výkazy na dalších řádcích obou dodatečných daňových přiznání. U obou podání žalobce v Příloze blíže vysvětluje důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Vysvětluje zde, že dodatečné přiznání je podáváno za období 1. 1. 2014 – 30. 6. 2014 (v případě formuláře 4A) a za období 1. 7. 2014 – 31. 12. 2014 (formulář 1A). V obou případech žalobce v příloze konstatuje, že k takovému podání dvou dodatečných daňových přiznání přistoupil proto, že formulář neumožňuje rozdělení základu daně tak, jak požaduje § 20a zákona o daních z příjmů.
34. Žalovaný v obsahu těchto podání nejprve shledal, jak již bylo výše uvedeno, vady bránící jejich projednání.

35. Ustanovení § 74 daňového řádu v odst. 1 uvádí, že má-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 § 74 odst. 3 daňového řádu poté platí, že „budou-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.“ Podle § 74 odstavce 4 daňového řádu platí, že „pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoliv mělo být učiněno elektronicky, hledí se na něj jako na podání bez vady; to platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup.“
36. Nejvyšší správní soud ve vztahu k elektronickým podáním (vycházejí z předchozí relevantní judikatury, zejména z jiného svého rozsudku ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2012 - 38) v rozsudcích ze dne 20. 3. 2019, č. j. 9 Afs 383/2018 - 40, ze dne 29. 5. 2019, č. j. 10 Afs 226/2018 - 44 vyložil, že pokud elektronicky učiněné podání od 1. 1. 2015 splňuje obě podmínky § 74 odst. 1 daňového řádu, tedy způsobilost k projednání a vyvolání předpokládaných účinků pro správu daní, je nutné na daňové přiznání pohlížet jako na účinné. Nejvyšší správní soud v tehdy projednávané věci vyložil, kdy žalobce nedodržel předepsaný formát podání „.xml“, že správce daně může bez jakýchkoli pochyb dostatečně jednoduše pracovat i s podáním ve formátu „.pdf“, alespoň v základní rovině se může spolehnout na jeho přesnost a spolehlivost. I takové podání poskytne správci daní požadovaný soubor informací v předem určené struktuře a tudíž má předpokládané účinky pro správu daní. Správce daně dostane potřebná data v takové struktuře, která mu umožní bez neúnosných těžkostí stanovit daň.
37. Nástroj popsáný v § 74 daňového řádu pak obecně 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. Míru nesrozumitelnosti, jež brání projednání podání, definoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-31 tak, že ta může pramenit z velmi zásadních a na první pohled i laikovi patrných hlubokých rozporů mezi označením podání a jeho obsahem, k čemuž však zpravidla budou muset přistoupit i další okolnosti přisvědčující této nesrozumitelnosti nebo nejednoznačnosti. Podstatné je, aby vznikaly objektivní a zásadní pochyby o vyznění podání jako celku bránící jeho projednání. Rovněž v rozsudku ze dne 29. května 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 - 32 Nejvyšší správní soud podotkl, že postup správce daně směřující k odstranění vad podání daňového subjektu je třeba použít nejen pro formální vady podání, ale rovněž i pro obsahové vady podání, tzn. i tehdy, kdy není zřejmé, čeho se podatel domáhá.
38. Městskému soudu z výzev vyplynulo, že žalovaný za vady podání považuje pouze to, že základ daně byl v obou případech uplatněn na nesprávných typech formulářů (a vady nedovožoval z toho, zda podání bylo učiněno ve formě elektronické či listinné). Údaje v nich uvedené, tj. skutečnosti, které byly těmito přiznáními správci daně předkládány, taktéž žalovaný nijak nezpochybňoval.

39. Legitimní požadavek na podání daňového tvrzení na předepsaných tiskopisech aproboval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 1. 2018, čj. 2 Afs 25/2015-38. Nejvyšší správní soud zde vyložil, že „*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 uchází 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 (přínejmenším na první pohled) dostatečně přesné a spolehlivé.*“
40. Městský soud v Praze se ztotožnil s názorem žalovaného, že byl oprávněný jeho primární požadavek, aby rozdělení základ daně byl uplatněn předepsaným způsobem na vhodném tiskopisu ministerstva financí. Bránila-li však tato vada projednání obou dodatečných daňových přiznání, byl však žalovaný podle ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu povinen udělit žalobci srozumitelný a určitý pokyn, jak má tuto vadu odstranit.
41. Městský soud shledal, že z výzev žalovaného vyplývá toliko poučení, že žalobce měl ve své situaci podat jedno řádné a poté jedno dodatečné daňové přiznání. Z takto formulovaného pokynu však nelze konkrétně seznat, že by žalovaný žalobce např. poučil, že by formuláře byly podány v nesprávné formě – v listinné namísto datové zprávy, dále z výzev nevyplývá poučení, kým mělo být správně podáno dodatečné daňové přiznání (zda žalobcem jako základním investičním fondem, jenž takto zahájil daňové období či žalobcem jako akciovou společností, jenž období takto zakončil) ale hlavně z výzev vůbec nevyplývá stěžejní poučení - jak měl žalobce v dodatečném daňovém přiznání správně revidovat rozdělení základu daně v souladu s požadavky § 20a zákona o daních z příjmů. Ani ve výzvách ze dne 2. 7. 2018 či po reakci žalobce dne 12. 7. 2018 totiž žalovaný žalobce nepoučil o vhodném formuláři či postupu, jímž by bylo lze odstranit vytýkané vady podání. Žalovaný tak neučinil přesto, že mu bylo nejpozději od obdržení sdělení ze dne 12. 7. 2018 zřejmé, že k dvakrát podanému dodatečnému daňovému přiznání žalobce přistupuje pouze z toho důvodu, že mu není zřejmé, jak má technicky ve formuláři rozdělit základ daně. Žalovaný tedy bez obtíží mohl svůj pokyn vůči žalobci k odstranění vad formulovat s přihlédnutím k tomuto „vysvětlujícímu“ podání žalobce ze dne 12. 7. 2018.
42. Městský soud v Praze je toho názoru, že žalovaný žádný určitý a srozumitelný pokyn ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu žalobci k odstranění vad obou podání neudělil. Městský soud shledal, že žalovaný takto nedostal požadavkům a postupoval v rozporu s ustanovením § 74 odst. 1 daňového řádu. Žalobce poté podle takového pokynu nemohl odstranit vady bránící projednání obou dodatečných daňových přiznání a nelze přičítat k tíži žalobce, že sám ve stanovené lhůtě neodstranil vady bránící projednání podání.

Hypotéza ustanovení § 74 odst. 3 daňového řádu tak naplněna nebyla a žalovaný nebyl oprávněn nahlížet na podání jako na neúčinné.

43. Městský soud v uvedených okolnostech věci shledal, že zásah žalovaného, jak byl definován výše, byl nezákonný (výrok I. rozsudku).
44. Vzhledem k tomu, že současně trvají důsledky tohoto zásahu, neboť žalovaný na podání dodatečných daňových přiznání pohlíží jako na neúčinná, městský soud v souladu s ustanovením § 87 odst. 2 výrokem II. zakázal žalovanému, aby v tomto zásahu pokračoval a výrokem III. žalovanému přikázal, aby obnovil stav před zásahem tím, že na podání dodatečných daňových přiznání bude pohlížet jako na účinné podané. Vykazují-li však tato podání vady bránící jejich projednání, bude na žalovaném, aby v souladu s ustanovením § 74 odst. 1 daňového řádu řádně vyzval žalobce k odstranění vad podání tak, aby tato podání byla po odstranění vad již určitá, srozumitelná a projednatelná.

IV. Náklady řízení

45. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný správní orgán nebyl procesně úspěšný, náhrada nákladů mu proto nepřisluší. Procesně úspěšný žalobce výše náhrady nákladů řízení nespecifikoval. Městský soud proto o náhradě rozhodl podle skutečností zřejmých ze spisu. Shledal, že náklady řízení činí toliko zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2.000 Kč. Jiné náklady městskému soudu ze soudního spisu nevyplynuly. Městský soud proto rozhodl, že žalovaný je povinen žalobci nahradit náklady řízení toliko ve výši 2.000 Kč a ke splnění této povinnosti stanovil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze 19. února 2020

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu