



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Ing. V. J., IČO: x**
sídlem T. 3344/8A, K.
zastoupený Ekonomické služby Přerov s.r.o.
sídlem Velká Dlážka 542/4, 750 02 Přerov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 7. 2016, č. j. 31096/16/5300-21444-705194 a ze dne 20. 7. 2016, č. j. 31103/16/5300-21444-705194

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2016, č. j. 31096/16/5300-21444-705194, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2016, č. j. 31103/16/5300-21444-705194, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 18 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce - Ekonomické služby Přerov s.r.o., se sídlem Velká Dlážka 542/4, 750 02 Přerov.

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 20. 9. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2016, č. j. 31096/16/5300-21444-705194, kterým zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 18. 3. 2016, č. j. 424837/16/3304-50521-708471, jímž bylo rozhodnuto o zastavení řízení a rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2016, č. j. 31103/16/5300-21444-705194, kterým zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 18. 3. 2016, č. j. 441259/16/3304-50521-708471, jímž bylo rozhodnuto o zastavení řízení.
2. Rozhodnutími správního orgánu prvního stupně byla zastavena řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011, č. j. 18417/16/3304-50521-708471 a za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012, č. j. 18454/16/3304-50521-708471, v obou případech z důvodů neodstranění vad odvolání, které bránily řádnému projednání věci.
3. Žalobce v žalobě uvedl v podstatě pouze jednu žalobní námitku. Námitka spočívá ve vadném postupu žalovaného poté, co mu bylo doručeno podání dne 9. 3. 2016. Toto podání žalobce nazval jako žádost o prodloužení lhůty a omylem k němu připojil špatnou přílohu (opětovné blanketní odvolání). Dle názoru žalobce měl správce daně postupovat podle § 74 daňového řádu a měl žalobce vyzvat k odstranění vad podání, případně k odstranění nesouladu mezi označením podání a jeho přílohou. Tímto postupem by šetřil práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu tak, jak to vyplývá ze základních zásad správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného podle § 70 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Podle něj nelze postupovat formálně a zjednodušeně tak, že se k označení podání nemá nikdy přihlídnout, neboť smyslem tohoto ustanovení je, aby daňový subjekt neutrpěl újmu v důsledku toho, že své podání špatně označí. V tomto kontextu upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-31, o který svůj názor opírá a o němž se domnívá, že je plně aplikovatelný na předmětnou věc.
4. Skutečnost, že se jednalo o prostý omyl, pak odůvodňuje následovně. Z žádosti o prodloužení lhůty, žalovanému později doručené, vyplývá, že byla vytvořena dne 8. 3. 2016, tedy v době, kdy bylo možné požádat o prodloužení lhůty. Ve skutkově podobném a propojeném řízení žalobce rovněž žádal o prodloužení lhůty, přičemž žádost zaslal datovou zprávou asi 1 minutu před předmětnou datovou zprávou a této jeho žádosti bylo správcem daně vyhověno. Skutečnost, že jsou daňová řízení propojena, odůvodňuje žalobce tím, že odvolací řízení navazují na daňovou kontrolu, která byla zahájena jedním protokolem, výsledky kontrolního zjištění z této kontroly byly se žalobcem projednány také jedním protokolem, žalobce se k těmto výsledkům vyjadřoval jedním vyjádřením a dokonce zprávy o daňové kontrole byly projednány jedním protokolem. Skutková zjištění ve zprávách o daňových kontrolách jsou propojena, argumenty v odvoláních proti platebním výměrům jsou také propojené a z velké části shodné. Dále žalobce uvedl, že nelze zkontrolovat obsah příloh připojených k datové zprávě tak, jako například u emailové zprávy. Opětovné zaslání blanketního odvolání nemělo pro žalobce žádný význam. Žalobce dále uvádí, že odvolání bylo doplněno ve lhůtě předpokládaného prodloužení a bylo zasláno předtím, než byla žalobci doručena rozhodnutí o zastavení

řízení. Na závěr žalobce podotýká, že odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 138/2014-41 je irelevantní, jelikož se jednalo o jiné skutkové okolnosti a především se v něm neřešila otázka omylem zaslané přílohy k datové zprávě.

5. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobce činil svá podání jako podání v odvolacím řízení. Jako takové musí mít jednak obecné náležitosti podle § 70 odst. 3 daňového řádu a jednak speciální náležitosti podle § 112 odst. 1 daňového řádu. Správce daně neměl pochybnosti o úkonu žalobce ze dne 9. 3. 2016. Listina byla určitá, srozumitelná, jasně vymezovala, kdo podání činí, čeho se týká a co se navrhuje, to znamená, že měla obecné náležitosti ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu. Opět však neobsahovala odvolací důvody ani označení důkazních prostředků, to znamená, že i toto podání trpělo vadami, které bránily řádnému projednání věci, k jejichž odstranění byl žalobce již jednou vyzván dle § 112 odst. 1 daňového řádu.
6. Žalovaný má za to, že zmýlil-li se žalobce v připojení přílohy k podání ze dne 9. 3. 2016, nelze to klást k tíži žalovaného a vyvozovat z toho povinnost žalovaného opakovaně žalobce vyzývat k odstranění vad a poučovat žalobce o tom, že odvolání nedoplnil, či doplnil chybně. Ad absurdum by se tak mohlo jednat o nekonečný proces výzev, poučení a vadných podání, aniž by mohl správní orgán vydat vlastní procesní nebo meritorní rozhodnutí.
7. Dále žalovaný uvádí, že je zcela irelevantní, že žalobce doplnil odvolání dříve, než mu bylo doručeno rozhodnutí o zamítnutí, protože rozhodující je okamžik vydání rozhodnutí, nikoli jeho doručení. Žalobce mohl blanketní odvolání doplnit pouze do doby vydání rozhodnutí o zastavení řízení. K vydání rozhodnutí došlo dne 18. 3. 2016, když ve smyslu ustanovení § 101 odst. 2 daňového řádu bylo toto zasláno do datové schránky žalobce, resp. jeho zástupce a doplnění odvolání bylo zasláno až dne 25. 3. 2016. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 138/2014.
8. K argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-31 pak žalovaný uvádí, že je nepřipadná, jelikož se jednalo o prvostupňové podání, jemuž nepředcházela žádná výzva k odstranění vad. V nyní projednávané věci však došlo k vyzvání žalobce k odstranění vad podaného odvolání. Žalobci tak nebyla upřena zákonná ochrana a opakovaná výzva by byla dle názoru soudu nadbytečná.
9. Žalovaný má za to, že ani jedno z žalobou napadených rozhodnutí netrpí nezákonností, a proto navrhl, aby zdejší soud žalobu zamítl s tím, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.
10. K vyjádření žalovaného žalobce zaslal dne 23. 2. 2017 repliku, ve které setrval na svých žalobních tvrzeních.
11. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

12. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující pro věc relevantní skutkové okolnosti. Dne 11. 1. 2016 byl správním orgánem I. stupně vydán dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2011 a dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce dne 9. 2. 2016 blanketní odvolání. Dne 15. 2. 2016 jej proto správní orgán I. stupně vyzval k odstranění vad odvolání ve lhůtě 15 dnů, přičemž výzvy mu byly doručeny dne 24. 2. 2016. Na základě této výzvy žalobce dne 9. 3. 2016 zaslal správnímu orgánu I. stupně datovou zprávu nazvanou jako žádost o prodloužení lhůty a k této jako přílohu připojil blanketní odvolání, které bylo totožné s původně podaným blanketním odvoláním. Dne 18. 3. 2016 správní orgán I. stupně rozhodl o zastavení řízení z důvodu neodstranění vad odvolání, které brání řádnému projednání věci. Žalobce dne 25. 3. 2016 zaslal správnímu orgánu I. stupně doplnění odvolání. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně bylo žalobci doručeno dne 27. 3. 2016.
13. Předmětem sporu je, zda žalovaný postupoval zákonně v době po doručení datové zprávy ze dne 9. 3. 2016 nazvané jako žádost o prodloužení lhůty.
14. Zdejší soud při posouzení věci vycházel jednak z ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu, dle kterého se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno, a dále z ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu, dle kterého 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. Soud zdůrazňuje, že jak žalobce tak i žalovaný podepřeli svou interpretaci téhož skutkového stavu výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, která dopadá na uvedená ustanovení daňového řádu.
15. V první řadě je třeba přisvědčit žalobci, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 138/2014-41 není na projednávanou věc aplikovatelný. Přestože se v něm jedná o velmi podobnou situaci v odvolacím řízení, jak správně žalobce podotkl, neřeší se v něm otázka reakce na nesrozumitelné podání, nýbrž otázka nejzazšího okamžiku, do kterého je možné doplnit odvolání o odvolací důvody tak, aby bylo věcně projednáno. Tato otázka však není předmětem tohoto soudního řízení správního.
16. Naopak zdejší soud má za příslušný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-31, jelikož v tomto je vyřešena právě otázka postupu, při obdržení nesrozumitelného podání. Krajský soud nesouhlasí s žalovaným, že by závěry tohoto rozhodnutí nebyly v této věci aplikovatelné s ohledem na skutečnost, že se nejednalo o odvolací řízení, jelikož nesrozumitelnost je obecnou vadou podání ve smyslu ustanovení § 74 daňového řádu a není podstatné, v jaké fázi se řízení nachází.
17. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-31 vyplývá následující. „Podle § 70 odst. 2 daňového řádu lze postupovat tehdy, není-li podání zatíženo vadami, které zcela brání jeho projednání. Takovými vadami může být např. i neurčitost či nesrozumitelnost podání, z něhož pak není možno seznat, co jím podatel vyjádřil. Ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu přitom dopadá právě na případ, kdy je podání zasaženo velmi zásadními vadami, které brání jeho projednání (např. zmíněná neurčitost či nesrozumitelnost), nebo vadami, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Vzhledem k uvedenému musí mít jednoznačně přednost posouzení, zda podání nezatěžují vady dle § 74 odst. 1 daňového řádu.“ Dále Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí uvádí, že „vada

dle § 74 odst. 1 daňového řádu v podobě nesrozumitelnosti či nejednoznačnosti podání může pramenit i 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.“

18. Jinými slovy z tohoto rozhodnutí vyplývá, že pokud je podání zjevně nesrozumitelné, a tudíž trpí vadou podle ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu, nemůže být automaticky posouzeno podle svého obsahu ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu, ale nejprve musí být odstraněna ona nesrozumitelnost.
19. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že z jeho pohledu bylo podání ze dne 9. 3. 2016 určité, srozumitelné, jasně vymezovalo, kdo podání činí, čeho se týká a co se navrhuje. S tímto hodnocením se však zdejší soud neztotožnil. Stejně jako v citované judikatuře se u předmětného podání nabízely dvě reálné varianty toho, co jím žalobce sledoval. Dle první varianty žalobce hodlal žalovanému namísto doplnění odvolání zaslat opětovně blanketní odvolání a podání pouze nesprávně označil. Takto si ostatně předmětné podání vyložil žalovaný. Dle druhé varianty došlo k připojení nesprávné přílohy k podání, jímž měl být správce daně požádán o prodloužení lhůty k zpracování odůvodnění odvolání. Prvé variantě svědčí skutečně zasláný obsah podání. Druhé variantě naopak název podání, skutečnost, že totožné blanketní odvolání bylo správcem daně již jednou zasláno a fakt, že opakované zaslání blanketního odvolání pro žalobce nemělo žádný smysl.
20. U těchto variant přitom nebylo možno zjistit, bez toho, aby správce daně za daňový subjekt aktivně domýšlel to, co bylo podáním sledováno, co svým podáním chtěl vyjádřit (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005-74, publikovaný pod č. 819/2006 Sb. NSS, ze kterého vyplývá, že „[z] ustanovení § 21 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyplývá, že při posuzování procesního úkonu je rozhodující jeho obsah, a nikoliv to, jak je označen. Tato zásada však platí jen tehdy, je-li úkon účastníka určitý a srozumitelný nebo má-li potřebné náležitosti. Neumožňuje-li úkon jednoznačný závěr o tom, co jím účastník vyjádřil, je třeba v souladu s § 21 odst. 8 citovaného zákona účastníka vyzvat, aby vady podání odstranil. Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlel“ nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající.“)
21. Krajský soud nemůže souhlasit s hodnocením žalovaného, že podání žalobce ze dne 9. 3. 2016 bylo srozumitelné a jednoznačné. Zdejší soud je naopak přesvědčen, že právě těmito vadami předmětné podání trpělo a správce daně měl namísto mechanické aplikace ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu nejprve žalobce vyzvat, aby tento zjevný a hluboký nesoulad mezi názvem podání a jeho obsahem odstranil.
22. K námitce žalovaného týkající se postupu žalobce, spočívajícího v opakovaném podávání vadných podání, v důsledku kterého se správní orgán I. stupně může dostat do tzv. začarovaného kruhu, kdy nebude moci vydat procesní ani meritorní rozhodnutí, je třeba uvést následující.
23. V první řadě je třeba žalovanému přisvědčit v tom, že se nejednalo o první vadné podání žalobce ve věci. Blanketní odvolání, tedy odvolání neobsahující náležitosti podle

ustanovení § 112 odst. 1 písm. d), e) a f) daňového řádu, je odvolání vadné, k jehož doplnění musí správní orgán I. stupně odvolatele vyzvat dle § 112 odst. 2 daňového řádu. Předmětné podání ze dne 9. 3. 2016 je pak již druhým vadným podáním v řadě.

24. Zdejší soud se musel vypořádat s otázkou nadnesenou žalovaným, a to do kdy je správní orgán I. stupně povinen podatele vyzývat k odstranění vad podle ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu v případě řetězcích se vadných podání.
25. Stav, který nastínil žalovaný, by dle názoru zdejšího soudu byl jednoznačně zneužitím práva. Zneužitím práva se podle rozsudku Nejvyšší správní soud ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48 rozumí „*situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.*“ Obdobně se k tomu Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 7. 6. 2012, č. j. 2 As 82/2012 – 13, kdy „*[n]a základě uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že v daném případě stěžovatel své právo uplatňuje zjevně šikanózním způsobem, svévolně a účelově, soudí se nikoli se snahou o meritorní řešení sporu, nýbrž pro samotné vedení sporu. Za takové situace nelze stěžovateli přiznat osvobození od soudních poplatků.*“
26. Z uvedeného vyplývá, že pokud by žalobce opakovaně podával vadná podání, a tím záměrně znemožňoval správnímu orgánu rozhodnout ať už procesně nebo meritorně, jednalo by se o zneužití práva. Za těchto okolností by jeho počínání nepožívalo ochrany a správní orgán by jej nemusel opakovaně vyzývat k odstranění vad ve smyslu ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu. Jinými slovy, shledá-li správní orgán, že účastník řízení opakovaným podáváním vadných podání zneužívá právo, není povinen jej opakovaně vyzývat dle ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění těchto vad.
27. Zdejší soud dospěl k závěru, že opakovaná vadná podání žalobce v této věci nevykazovala znaky zneužití práva. Naopak, krajský soud je přesvědčen o tom, že se v projednávané věci skutečně jednalo o chybu žalobce v příloze nesprávné přílohy k datové zprávě, v důsledku které se stalo jeho podání nejasným a nesrozumitelným. Za těchto okolností je proto jediným zákonným postupem, navíc v situaci tak zásadní, jako je podání odvolání, vyzvat žalobce podle § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění této nejasnosti a nesrozumitelnosti. Skutečnost, že žalovaný uvedeným způsobem nepostupoval, je proto zásadní procesní vadou, která má vliv na zákonnost předmětných správních rozhodnutí.
28. S ohledem na vše shora uvedené nezbylo zdejšímu soudu nic jiného, než zrušit žalobou napadená rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem dle § 78 odst. 1 s.ř.s. V dalším řízení je žalovaný vázán shora uvedenými právními názory zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
29. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci se proto přiznává právo na náhradu nákladů za právní zastoupení za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby a repliky) dle ustanovení § 11 advokátního tarifu. Za jeden úkon právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu), za tři úkony právní služby tedy 9 300 Kč. Dále náleží žalobci náhrada nákladů za paušální náhradu

výdajů podle ustanovení § 13 advokátního tarifu za tytéž tři úkony právní služby, tj. 900 Kč, a částka 6 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Celkem tedy náhrada nákladů řízení představuje spolu s DPH částku 18 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 18. září 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu