



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Spoltex Kravaře s. r. o.**
sídlem Náměstí 416/24, 747 21 Kravaře
zastoupeného daňovým poradcem Punktum, spol. s r. o.
sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2017, č. j. 28311/17/5200-11432-711778

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 7. 2017, č. j. 28311/17/5200-11432-711778, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce Punktum, spol. s r. o., sídlem Otická 758/19, 746 01 Opava.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 5. 9. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2017, č. j. 28311/17/5200-11432-711778, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 29. 11. 2016, č. j. 3239462/16/3216/50521/803344, platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 2014.
2. Žalobce uvedl, že dne 10. 6. 2015 podal prostřednictvím daňového poradce na základě plné moci daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2014. Podání bylo provedeno elektronicky ve formátu .xml. Spolu s podáním daňového přiznání připojil žalobce přílohy ve formátu .pdf, a to konkrétně účetní závěrku. Ač žalobce podal přiznání v požadovaném formátu .xml, bylo přiznání nakonec prohlášeno za neúčinné. Žalobci byla nakonec v roce 2016 vyměřena shodná daňová povinnost, jakou žalobce v roce 2015 přiznal, přičemž dle tvrzení žalovaného se tak stalo za použití dokazování, přičemž ani v napadeném rozhodnutí nejsou sděleny jiné důkazy pro vyměření než ty, které existovaly ke dni podle žalovaného neúčinného podání. Celá část odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného od bodu [56] do bodu [66] má za cíl vyvolat dojem, že podání nebylo učiněno ve formátu .xml, ačkoli to v předcházející části rozhodnutí žalovaný přiznává.
3. V případě žalobce se však jednalo o podání ve formátu .xml pouze s údajně vadnou přílohou ve formátu .pdf. Žalovaný vychází z logiky, že pokud je část přiznání (jedna příloha) ve formátu .pdf, pak je nutno celé podání posoudit, jako by bylo celé v tomto nepřijatelném formátu. Podle žalobce však, je-li daňové přiznání podáno ve formátu .xml, nemůže se z něj technicky ani právně stát podání jiného formátu. Veškerá argumentace žalovaného se soustřeďuje na přesvědčení, že vydání pokynu D-349 (resp. D-24) je dostatečně legitimním a obecně závazným právním krokem pro všechny občany ČR; vychází ze zcela mylné domněnky, že internet je více než Sbírka zákonů.
4. Otázku použitelnosti formátu .pdf pro podané daňové přiznání již vyřešil Krajský soud v Ostravě v rozsudku sp. zn. 22 A 21/2013, na který žalobce plně odkazuje, přičemž závaznost uvedeného rozsudku byla potvrzena Nejvyšším správním soudem v usnesení ze dne 23. 6. 2015, kde tento soud uvedl, že argumentace Krajského soudu působí silou své přesvědčivosti. Žalovaný považuje podání ve formátu .pdf jako podání listinné, což je naprosté nepochopení. Formát .pdf je formát datové zprávy, nikoli formát listiny.
5. Spor je o výklad části ustanovení § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), tedy, bylo-li podání podáno ve formátu a struktuře zveřejněném správcem daně. Žalobce zde spatřuje největší deficit argumentace žalovaného, vycházející z pokynu D-349. Jedná se však pouze o interní normotvorbu GFŘ. Pokyn sám navíc neobsahuje žádnou strukturu dat, odkazuje na internetovou stránku. Generální finanční ředitelství navíc není správcem daně ve smyslu zákonné definice dle § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Správcem daně je pro žalobce Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj a ten žalobci žádné rozhodnutí o struktuře a

formátu dat nevydal a nedoručil. Argumentuje-li žalovaný § 56 daňového řádu, měl by nejprve prokázat naplnění tam uvedených kritérií. Žalobce trvá na tom, že elektronický formulář musí být stanoven formou právního předpisu.

6. Správcem daně prvního stupně vydaný platební výměr se do hodnoty základu daně a vyměřené daně neliší od přiznání podaného žalobcem. Daňová tvrzení i vyměření jsou totožná. Přitom okamžik vyměření daně je velmi důležité datum, určující, zda si daňový subjekt plní své povinnosti; navíc, jedná-li se o porušení povinnosti u plátce DPH, je třeba řešit otázku, zda-li nejsou dány skutkové okolnosti pro zahájení řízení o nespolehlivém plátcu.
7. V případě žalobce bylo podáno daňové přiznání dne 10. 6. 2015, toto podání nemělo žádné vady, které by bránily jeho projednání a vyměření daně, tedy mělo dojít k postupu dle § 139 odst. 2 daňového řádu ve spojení s § 140 odst. 1 daňového řádu. Pokud o podaném přiznání neměl správce daně žádné pochybnosti, nepoužil postup podle § 89 daňového řádu, jedná se konkludentní vyměření, není zde povinnosti zasílat platební výměr daňovému subjektu, leda na žádost, nelze se proti němu odvolat a za den vyměření se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, tedy 30. 6. 2015. Jestliže však žalovaný tvrdí, že daňové přiznání nebylo podáno, měl správce daně postupovat podle § 145 odst. 1 daňového řádu, který připouští pouze dvě možnosti, a to vyměření dle pomůcek, nebo předpokládat daň 0 Kč. Žalovaný však zvolil alternativní postup, který zákon nezná.
8. Způsob, jakým je aplikován § 74 daňového řádu, je v absolutním rozporu se smyslem a účelem zmíněné právní úpravy. Žalobce podal řádně a včas daňové přiznání, to bylo čitelné a plně způsobilé k projednání a přesto bylo vedeno řízení, na jehož počátku je prohlášení přiznání za neúčinné. Žalobce dává soudu na zvážení, zda-li nepostoupí věc Ústavnímu soudu ČR s návrhem na zrušení věty druhé v § 74 odst. 3 daňového řádu; zároveň se připojuje s návrhem na zrušení § 72 odst. 1 a 2 daňového řádu, k návrhu skupiny senátorů, podané Ústavnímu soudu dne 17. 8. 2017.
9. Podle žalobce účetní závěrka není stanovena jako příloha v tiskopise publikovaném Ministerstvem financí; je uvedena pouze ve vysvětlivkách. Dokonce ani formulář neukládá povinnost poplatníka účetní závěrku přiložit. Žalobce dále poukazuje na znění § 72 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lze v tiskopisech a přílohách požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní, přičemž účetní závěrka podle žalobce nezbytná pro správu daní není. Tuto totiž musí žalobce uložit do sbírky listin, přičemž porušení této povinnosti kontroluje týž správce daně. Pokud by tedy byla účetní závěrka nezbytná pro správu daně, nechť si ji správce daně vezme z veřejně přístupné sbírky listin, ukládá mu to koneckonců § 58 odst. 3 daňového řádu.
10. Podáním ze dne 9. 1. 2018 žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015 – 38, který dal za pravdu rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 A 21/2013 ve věci žalobce a udělil souhlas s rozhodnutím ve věci bez nařízení jednání.
11. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, a to i přes závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015 – 38. Úvaha Nejvyššího správního soudu, že podání ve formátu .pdf je ekvivalentem podání listinného není v projednávané věci přiléhavá, neboť žalobce neměl možnost volby a podání musel učinit elektronicky. Stran závěrů, že vady podání ve smyslu podání učiněného v jiném než ve

správcem daně zveřejněném formátu a struktuře nemohou mít vliv na předpokládané účinky pro správu daní žalovaný uvedl, že pokud podání, pro které je stanovena povinnost učinit jej ve zveřejněném formátu a struktuře .xml v rozsahu, v němž bude správce daně z údajů takto dodaných vycházet při vyměření daně, v tomto formátu učiněno není, „nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, neboť je nelze automatizovaně zpracovat“ (zvýrazněno krajským soudem). Povinnost stanovená v § 72 odst. 4 daňového řádu učinit podání ve stanoveném formátu a struktuře, se vztahuje s ohledem na § 72 odst. 2 daňového řádu rovněž na přílohy podání. Žalobce však ve formátu a struktuře .xml podal *pouze daňové přiznání* (zvýrazněno krajským soudem). Podání žalobce tak nemohlo vyvolat předpokládané účinky pro správu daní.

Zjištění z obsahu správních spisů

12. Ze správních spisů soud zjistil, že dne 10. 6. 2015 bylo Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj doručeno z datové schránky Punktum, spol. s r. o., daňového poradce, Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za žalobce za zdaňovací období roku 2014, a to v souboru ve formátu .xml, na formuláři č. 25 5404. Přílohou tohoto podání byly soubory ve formátu .pdf, a to mj. účetní závěrka a dále daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za žalobce za zdaňovací období roku 2014 spolu s účetní závěrkou. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj vyzval žalobce prostřednictvím jeho daňového poradce výzvou ze dne 29. 7. 2015 k odstranění vad podání dle § 74 odst. 1 daňového řádu, spočívajících v nedodržení zveřejněného formátu a struktury podání u přílohy podání – účetní závěrky, kterou se pro účely elektronického podání rozumí elektronické přílohy vybrané údaje z rozvahy a z výkazu zisku a ztráty, a to tak, že podání bude učiněno datovou zprávou „*ve zveřejněném formátu a struktuře*“. Lhůta k odstranění vad byla stanovena na 15 dnů od doručení výzvy. Z odůvodnění uvedené výzvy vyplývá, že dle správce daně je nutné podání, které je učiněno datovou zprávou, podat ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, přičemž uvedené platí také pro přílohu podání. Formát a struktura daňového přiznání jsou stanoveny obecně pokynem Ministerstva financí D-349 a „*příslušné XSD schéma je definováno a zveřejněno na daňovém portálu finanční správy*“. Formát a struktura v daném případě nebyly dodrženy tím, že příloha – účetní závěrka byla zaslána ve formátu .pdf. Žalobce byl zároveň poučen, že nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným dle § 74 odst. 3 daňového řádu.
13. Na uvedenou výzvu reagoval žalobce dne 7. 8. 2015 podáním, ve kterém sdělil nesouhlas s postupem správce daně a uvedl, že účetní závěrku odevzdal v souladu s § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, přičemž argumentace tam uvedená se stran dodržení formátu a struktury podání v zásadě shoduje s argumentací žalobní.
14. Dne 9. 10. 2015 vyrozuměl prvostupňový správce daně žalobce prostřednictvím daňového poradce o neúčinnosti podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2014, zaevidované dne 10. 6. 2015, když žalobce přes výzvu vadu podání neodstranil.
15. Následně až dne 23. 6. 2016 vyzval prvostupňový správce daně žalobce prostřednictvím daňového poradce k podání řádného daňového tvrzení k dani z příjmů právnických osob.

16. Dne 29. 11. 2016 byl správcem daně vydán platební výměr č. j. 3239462/16/3216-50521-803344, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 0 Kč. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí se podává, že správce daně poté, co posoudil podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2014 dne 10. 6. 2015 ze strany žalobce jako vadné z důvodu nedodržení předepsaného formátu a struktury u přílohy podání – účetní závěrky, vyzval žalobce k odstranění vad daňového přiznání. Jelikož žalobce ve lhůtě stanovené správcem daně vadu neodstranil, stalo se daňové přiznání neúčinným, o čemž byl žalobce vyrozuměn. Následně byl žalobce vyzván k řádnému podání daňového přiznání a jelikož tak neučinil, přistoupil správce daně k vyměření daně z moci úřední, a to na základě důkazních prostředků, kterým bylo pro správce daně tvrzení žalobce uvedená v tiskopise neúčinně podaného přiznání k dani z příjmů právnických osob ze dne 10. 6. 2015, když z tohoto podání nevyplývají žádné skutečnosti, které by svědčily o nesrovnalosti jeho obsahu.
17. K odvolání žalobce proti předmětnému platebnímu výměru rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. V něm se ztotožnil s postupem správce daně prvního stupně a s odkazem na pokyn D-349 dospěl k závěru, že žalobce nesplnil povinnou formu a strukturu elektronického podání, přičemž v důsledku neodstranění vad podání k výzvě správce daně se toto stalo neúčinným.

Posouzení věci krajským soudem

18. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl soud bez jednání v souladu s ust. § 51 s.ř.s., neboť účastníci s takovým postupem vyjádřili souhlas. Krajský soud pouze na okraj podotýká, že s ohledem na skutečnost, že ve věci rozhodl již 15. 5. 2018, nepřihlížel soud k podání žalovaného ze dne 28. 5. 2018, kterým požadoval projednání věci samé při jednání.
19. Podle § 70 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění, podání je úkonem osoby zúčastněné na správě daní směřujícím vůči správci daně. Dle odst. 2 citovaného ustanovení, se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. Z podání musí být ve smyslu odst. 3 citovaného ustanovení zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje.
20. Podle § 71 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění, podání lze učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou a) podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, b) odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo c) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky. Podle odst. 4 citovaného ustanovení, účinky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického 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.
21. Podle § 72 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění, přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto

tiskopisem. Dle odst. 2 citovaného ustanovení, v tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní. Dle odst. 3 citovaného ustanovení, podání podle odstavce 1 lze učinit i datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3. Má-li daňový subjekt *nebo jeho zástupce* zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen ve smyslu odst. 4 citovaného ustanovení podání podle odstavce 1 učinit *pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně* odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.

22. Podle § 74 odst. 1, 2, 3 daňového řádu v rozhodném znění, 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. Výzva obsahuje poučení o následcích spojených s neodstraněním označených vad. 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.
23. V přezkoumávané věci je nutné nejprve se zabývat tím, jakým způsobem a v jakém formátu měl žalobce povinnost učinit předmětné podání – daňové přiznání, a to včetně jeho příloh a dále, v návaznosti na to, zda nedodržení takového formátu je vadou podání, pro kterou by podání nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. Z citovaných ustanovení lze předně učinit jednoznačný závěr o tom, že žalobce, který byl zastoupen daňovým poradcem, který měl zpřístupněnou datovou schránku, měl povinnost učinit podání – daňové tvrzení ve formě daňového přiznání, ve smyslu ust. § 72 odst. 4 daňového řádu, v rozhodném znění, pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Je nepochybné, že žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2014, které bylo doručeno správci daně dne 10. 6. 2015, datovou schránkou, na tiskopise stanoveném Ministerstvem financí, a to v souboru ve formátu .xml., pouze příloha – účetní závěrka - byla podána v souboru ve formátu .pdf.
24. Krajský soud nesdílí názor žalovaného a prvostupňového správce daně, že se povinnost formátu a struktury výslovně vztahuje též na přílohy podání vyjmenovaných v § 72 odst. 1 daňového řádu. Podáním daňového přiznání totiž daňový subjekt plní povinnost daňového *tvrzení*; přílohy pak slouží jako podklad k ověření těchto daňových tvrzení. Jinými slovy, daňový subjekt splní povinnost daňového *tvrzení*, podá-li řádné daňové tvrzení, a to i za situace, že k tomuto podání nepřiloží žádné přílohy. V takovém případě je totiž na správci daně, aby postupy stanovenými v § 78 a násl. daňového řádu, tedy např. formou daňové kontroly, ověřil pravdivost a správnost daňového tvrzení, resp. splnění povinností daňovým subjektem. Jestliže tedy žalovaný tvrdí, že zveřejněným formátem a strukturou podání daňového přiznání je soubor ve formátu .xml, nutno učinit závěr, že žalobce učinil podání samotného daňového tvrzení dne 10. 6. 2015 ve formátu a struktuře stanoveném správcem daně. Postupoval-li následně správce daně ve smyslu ust. § 74 odst. 3 daňového řádu a vyrozuměl-li žalobce o neúčinnosti jeho podání, byl jeho postup nezákonný; stejný závěr tak nutně dopadá i na navazující vydání platebního výměru, resp. napadené rozhodnutí žalovaného.

25. Avšak i v případě, že by soud učinil závěr o tom, že povinnost učinit podání ve stanoveném formátu a struktuře dopadá také na přílohy podání uvedených v § 72 odst. 1 daňového řádu, nemůže napadené rozhodnutí žalovaného obstát. Je totiž namístě se zabývat tím, zda v případě, že je předepsané podání učiněno nikoliv ve formátu .xml, ale ve formátu .pdf, se jedná o podání vadné a zda se jedná o vadu, pro kterou by podání nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní.
26. I kdyby soud přisvědčil žalovanému, že podání, které je učiněno ve stanovených případech datovou schránkou v souboru ve formátu .pdf, je podáním vadným (ve vztahu ke „zveřejněnému formátu a struktuře“ stanoveném správcem daně), podle krajského soudu se v žádném případě nejedná o vadu, pro kterou by podání nebylo možno projednat, anebo pro kterou by nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. Podání daňového subjektu ve formátu .pdf lze totiž považovat za funkční ekvivalent podání, které by bylo učiněno v papírové podobě, když „z hlediska možnosti zpracování takového podání správcem daně takové podání netrpí žádnou funkční vadou“, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 1. 2018, č. j. 2 Afs 25/2015 – 38. Jinými slovy, byť zákon předepisuje podateli elektronickou formu podání, lze-li dospět k tomu, že forma podání v souboru typu .pdf je ekvivalentem podání v papírové podobě, je nutno dospět k závěru, že takové podání je samo o sobě projednatelné; je bez významu otázka, zda je podání možno automatizovaně zpracovat správcem daně, neboť zákon nepresumuje vztah mezi projednatelností podání a možností jeho automatizovaného zpracování. Tedy, i když nelze podání zpracovat automatizovaně, neznamená to bez dalšího, že je neprojednatelné.
27. Takové podání má také bez dalšího účinky pro správu daní; z hlediska předpokládaných účinků je totiž nutno podotknout, že daňový řád nestanoví pro případ nedodržení struktury a formátu podání jako jednoznačný následek neúčinnost podání. Jiná technická podoba podání, v daném případě ve formátu .pdf, než jaká je stanovena správcem daně, je totiž schopna stejně splnit svou funkci při správě daní. Jak dovodil Nejvyšší správní soud ve shora zmiňovaném rozsudku, *„účinky pro správu daní, tedy poskytnutí správci daní takového souboru informací v předem určené struktuře, že s ním správce daně může jednoduše pracovat a může se spolehnout aspoň v základní rovině na jeho přesnost a spolehlivost, je i u podání ve formátu .pdf bez jakýchkoli pochyb zajištěna.“*
28. Za dané situace, i kdyby soud učinil závěr o tom, že povinnost učinit podání ve stanoveném formátu a struktuře dopadá také na přílohy podání uvedených v § 72 odst. 1 daňového řádu, nemohl správce daně shledat podání žalobce neúčinným postupem dle § 74 odst. 3 daňového řádu. Postup správce daně je tedy nutno považovat za nezákonný.
29. Nadto považuje krajský soud za důležité poukázat na to, že doposud je formát a struktura podání uvedených v § 72 odst. 1 daňového řádu zveřejňována pouze na webových stránkách daňové správy, vycházejí z interní normativní instrukce Ministerstva financí (D-349), tedy nikoli vydáním podzákonného právního předpisu (k jehož vydání ve vztahu ke stanovení formátu a struktury podání také absentuje výslovné zákonné zmocnění). Je tedy otázkou, zda lze vůbec aprobovat takový postup správce daně, který nejen, že vyžaduje po daňových subjektech splnění povinností, které nejsou podrobně a výslovně stanoveny zákonem, ani na jeho základě, ale který nedodržení takových povinností sankcionuje. V tomto ohledu lze přisvědčit žalobci, že povinnosti mohou být adresátům norem stanoveny pouze zákonem nebo na jeho základě, nikoliv však interní instrukcí daňové správy.

30. Krajský soud neshledal důvody k předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení ustanovení § 74 odst. 3 daňového řádu, neboť žalobce není dotčen ve svém důsledku na svých právech úpravou stanovenou v tomto ustanovení, ale tím, že správce daně dovozuje z nedodržení povinností dle § 72 odst. 4 daňového řádu důsledky, které zákon výslovně nepředpokládá; jedná se již však o postup správce daně ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu a tudíž o postup, který je případně přezkoumatelný ve správním soudnictví. Ustanovení § 74 odst. 3 daňového řádu obsahuje pouze úpravu důsledků postupu správce daně (resp. daňového subjektu) při vadách podání (ať už skutečných či domnělých); krajský soud shledává citované ustanovení ústavně konformní, resp. lze jej vyložit ústavně konformním způsobem.
31. Krajský soud shledává důvodnou argumentaci žalobce, týkající se postupu před vydáním platebního výměru ze dne 29. 11. 2016, když žalobce podotýká, že správce daně zjevně neměl pochybnosti o (neúčinně) podaném daňovém přiznání, tedy nepostupoval podle § 89 a násl. daňového řádu, avšak za situace, kdy správce daně považoval daňové přiznání za neúčinné, nepostupoval podle § 145 odst. 1 a 2 daňového řádu. Správce daně si totiž skutečně v odůvodnění platebního výměru odporuje, vychází-li z toho, že daňové přiznání bylo neúčinné, ale zároveň ze skutečností v něm obsažených vycházel a použil jej jako důkazní prostředek. Takový postup správce daně nemá oporu v daňovém řádu. Správce daně měl při svém (nesprávném) závěru o neúčinnosti daňového přiznání poté, co žalobce ani přes výzvu dle správce daně nepodal řádné daňové tvrzení, postupovat striktně dle § 145 daňového řádu. Tak ovšem správce daně nepostupoval. Krajskému soudu není zřejmé, na základě čeho prováděl správce daně „dokazování“ dle něj neúčinným daňovým přiznáním žalobce a z jakého důvodu došlo při „dokazování“ k poměrně značné časové prodlevě před vydání platebního výměru. Žalovanému lze vytknout, že uvedený nezákonný postup správce daně aproboval.
32. Krajský soud si na závěr dovoluje k závěrům žalovaného uvedeným v doplnění k vyjádření k žalobě ze dne 27. 3. 2018 opakovaně poznamenat, že závěry o tom, že vady podání, pro které podání nemohlo mít účinky pro správu daní tkví v tom, že podáním nemohlo být správcem daně automatizovaně zpracováno, nemá oporu v právních předpisech. Z daňového řádu, ani jiného právního předpisu (kterým není pokyn D-349) totiž nevyplývá, že by nedodržení struktury a formy podání, v jehož důsledku nemůže správce daně podání automatizovaně zpracovat, bylo vadou, pro něž by podání nemohlo mít účinky pro správu daní.

Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud tedy shledal žalobní námitky žalobce za důvodné, žalobě vyhověl a dle § 78 odst. 1, 4 s.ř.s. zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věci mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
34. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:
- a) zaplacený soudní poplatek 3 000 Kč
 - b) náklady zastoupení daňovým poradcem dle § 35 odst. 2 s. ř. s.

- | | | | |
|-----|---|---------------------------------------|----------|
| II) | odměna daňového poradce za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | § 7, § 9 odst. 4 písm. d) | |
| | 1) příprava a převzetí věci | vyhl. č. 177/1996 Sb. | |
| | 2) sepsání žaloby | | 6 200 Kč |
| II) | paušální náhrada hotových výdajů daňového poradce ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. II) | § 13 odst. 3
vyhl. č. 177/1996 Sb. | 600 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku)

11 228 Kč.

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 15. května 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu