



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Evy Lukotkové v právní věci žalobkyně **K. T.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 9. 2012, 13509/12-0100-702516,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím Finanční ředitelství v Brně zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Ivančicích (dále též „správce daně“) ze dne 29. 5. 2012, č. j. 43063/12/294971701226 – platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně. Tímto rozhodnutím správce daně dle § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uložil žalobkyni pokutu za opožděné podání

daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011 ve výši 5 665 Kč. V odůvodnění správce daně uvedl, že lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 25. 1. 2012. Daňové přiznání však bylo podáno až dne 27. 3. 2012, tj. 62 dnů po lhůtě.

[2] Odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí o odvolání odkázal na § 70, § 74, § 91, § 134 a § 135 daňového řádu a konstatoval, že žalobkyně dne 23. 1. 2012 učinila podání na tiskopisu daňového přiznání, přičemž za zdaňovací období označila 12. měsíc roku 2011, a to za situace, kdy byla pouze čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty. Z podání tedy nebylo možno seznat, čeho se týká. Takové podání správce daně nebyl oprávněn hodnotit podle jeho obsahu (§ 70 odst. 2 daňového řádu), neboť bylo jasné a určité. Správce daně není v tomto ohledu oprávněn podsouvat daňovému subjektu svou vůli. Nešlo ani o obsahovou vadu podání odstranitelnou postupem dle § 89 daňového řádu. Dne 2. 2. 2012 proto správce daně v souladu se zákonem vyzval žalobkyni (pod č. j. 4703/12) k odstranění vad podání. Na tuto výzvu žalobkyně nereagovala a podání se proto dle § 74 odst. 3 daňového řádu stalo neúčinným, dále tedy na něj bylo nahlíženo, jako by nebylo podáno. Bylo chybou žalobkyně, že na výzvu nereagovala a porušila tak zásadu součinnosti. Šlo o vadu odstranitelnou, bylo tak pouze na ní, aby ji odstranila.

[3] K uvedenému shrnutí nutno dodat, že s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tedy dnem 1. 1. 2013, došlo k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství, nástupcem Finančního úřadu v Ivančicích se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. V dalším textu tohoto rozsudku proto výrazy „žalovaný“ a „správce daně“ označují *promiscue* jak původní, tak nástupnické orgány finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

[4] Tato změna právní úpravy současně měla též jistý vliv na označení osoby žalovaného. V této souvislosti je třeba konstatovat, že žalobkyně jako žalované určila „Českou republiku – Finanční ředitelství v Brně“ a dále „Českou republiku – Finanční úřad v Ivančicích“. Podle § 33 odst. 1 s. ř. s. je žalovaným ten, o němž to stanoví zákon. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. je osoba žalovaného určována ustanovením § 69 s. ř. s., podle něhož je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. V řízení o podané žalobě taky bylo do 31. 12. 2012 jediným žalovaným Finanční ředitelství v Brně, od 1. 1. 2013 jím bylo Odvolací finanční ředitelství.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[5] Ve včas podané žalobě žalobkyně uvedla, že její daňový zástupce byl od 2. 2. do 7. 9. 2012 prakticky bez přestávky hospitalizován. Ve dnech, kdy mu měla být doručena výzva správce daně k opravě daňového tvrzení, ji tak nemohl z objektivních důvodů převzít. Není tedy na místě domněnka finančních orgánů, že žalobkyni bylo doručeno a porušila tak zásadu součinnosti.

[6] Daňové přiznání žalobkyně podala dne 23. 1. 2012 elektronicky na předepsaném tiskopisu. Správce daně toto daňové přiznání nedohledal. Proto žalobkyni kolem 20. 3. 2012 telefonicky požádal o doložení stejnopisu. Tak žalobkyně vstřícně učinila dne 27. 3. 2012.

Správce daně tak své vlastní pochybení obrátil proti žalobkyni a ještě jí za to uložil předmětnou pokutu. Správce daně přitom byl obeznámen s tím, že žalobkyně byla od listopadu 2011 čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty, sám o tom vydal rozhodnutí. Bylo tak absurdní se domnívat, že žalobkyně podala daňové tvrzení na zdaňovací období prosinec 2011.

[7] Stejně je absurdní domnívat se, že správce daně nemohl seznat, čeho se daňové přiznání týká, uvedl-li, že „bylo jasné a určité“. Bylo-li jasné a určité, splňovalo náležitosti podání dle § 70 odst. 3 daňového řádu a bylo tedy bezvadné. Nebylo-li z něj naopak seznatelné, čeho se týká, měl jej správce daně hodnotit dle § 70 odst. 2, 3 daňového řádu.

[8] Jestliže nešlo o „obsahovou vadu podání“, nabízí se otázka, proč správce daně učinil výzvu k odstranění vad podání dle § 74 daňového řádu. Tomu svědčí i komentářová literatura, podle níž omyl v označení podání není vadou. Ze zásady materiálního posuzování podání plyne, že je nutné zkoumat skutečný obsah podání, nikoli to, jak je formálně označeno.

[9] Z výše uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného, stejně jako rozhodnutí správce daně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[10] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a setrval na své předchozí argumentaci. Dodal, že výzva správce daně k odstranění vad ze dne 2. 2. 2014 byla doručena zástupci žalobkyně In. J. T. dne 10. 2. 2012. Tvrzení žalobkyně o hospitalizaci jejího zástupce od 2. 2. 2012 je tedy nepravdivé. Na výzvu žalobkyně nereagovala a předmětné podání se tak stalo neúčinným. Dne 9. 3. 2012 pak správce daně vydal výzvu k podání daňového přiznání za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2011. Příslušné daňové přiznání žalobkyně podala dne 27. 3. 2012.

[11] Žalobkyně je od 1. 1. 2011 (nikoli tedy od listopadu 2011) čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty. Přesto dne 23. 1. 2012 podala daňové přiznání, v němž za zdaňovací období označila 12. měsíc roku 2011. Správce daně v této situaci nebyl oprávněn hodnotit, zda se číselné údaje v přiznání uvedené týkají pouze prosince roku 2011 či celého IV. čtvrtletí téhož roku. Proto žalobkyni předmětnou výzvou upozornil na skutečnost, že podala daňové přiznání za nesprávné zdaňovací období a vyzval ji k odstranění vady. Šlo o vadu odstranitelnou a bylo tak pouze na žalobkyni, aby ji odstranila. Žalobkyně tedy měla možnost svůj omyl napravit, a to zcela bez sankčních důsledků.

[12] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

[13] K vyjádření žalovaného žalobkyně zejména poukázala na doložené doklady o hospitalizaci a propouštěcí zprávy. Z nich je patrné, že její manžel (a daňový zástupce) byl hospitalizován od 3. 2. do 7. 2. 2012 ve Fakultní nemocnici Brno-Bohunice, od 17. 2. do 1. 3. 2012 v Psychiatrické léčebně Brno-Černovice, od 15. 3. 2012 tamtéž, od 25. 4. do 28. 5. 2012

ve Fakultní nemocnici Brno-Bohunice, a od 28. 5. do 7. 9. 2012 v Psychiatrické léčebně Havlíčkův Brod. Z objektivních (vážných zdravotních) důvodů tak nemohl reagovat na výzvu správce daně k opravě chybného podání. K podání nového daňového přiznání žalobkyni posléze vyzval správce daně. Žalobkyně poté podala znovu daňové přiznání již s opraveným údajem, tedy s označením, že se jedná o daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2011.

[14] Žalovaný si protiřečí, hovoří-li o daňovém přiznání podaném dne 23. 1. 2012, k jehož opravě vyzýval zástupce žalobkyně, a současně pak uzavírá, že daňové přiznání žalobkyně podala až 62 dní po stanoveném termínu.

[15] Dále žalobkyně zopakovala již dříve tvrzené skutečnosti, přičemž zdůraznila, že výzvu ze dne 2. 2. 2012 její zástupce převzal mezi svými dvěma hospitalizacemi a proto na ni nemohl řádně reagovat. Správci daně bylo zřejmé, že daňové přiznání podané dne 23. 1. 2012 obsahuje chybu v psaní – chybně uvedené datum. Následně však zvolil postup dle § 74 odst. 3 daňového řádu, tedy neúčinnost tohoto podání. Nezohlednil přitom hospitalizaci zástupce žalobkyně, jež mu byla známa, a naopak dovodil, že žalobkyně není součinná, což je v přímém rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu.

V. Právní hodnocení soudu

[16] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[17] Jak vyplynulo ze správního spisu, dne 23. 1. 2012 podala žalobkyně elektronicky přiznání k dani z přidané hodnoty. V kolonce „zdaňovací období“ je uvedeno:

měsíc 12 čtvrtletí rok 2011.

[18] Vzhledem k tomu správce daně žalobkyni vyzval dle § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění vad podání (výzva ze dne 31. 1. 2012, č. j. 47033/12/24971708995) ve lhůtě osmi dnů od doručení výzvy. Vadu správce daně shledal v tom, že v podaném daňovém přiznání je chybně uvedeno, za jaké zdaňovací období je podáno. V daňovém přiznání je označeno, že je podáno za zdaňovací období měsíce prosince roku 2011. Zdaňovacím obdobím žalobkyně je však již od roku 2011 kalendářní čtvrtletí. Součástí výzvy je též poučení o následcích spojených s neodstraněním vad. Výzva byla zaslána zástupci žalobkyně Ing. J. T. (na základě generální plné moci ze dne 15. 4. 2011), který ji, jak plyne z řádně vyplněné doručenky, osobně převzal dne 10. 2. 2012.

[19] Ve správním spisu se dále nachází úřední záznam ze dne 8. 3. 2012, v němž je uvedeno, že žalobkyně na výzvu nereagovala, lhůta pro odstranění vad podání marně uplynula dne 20. 2. 2012. Protože žalobkyně na výzvu k odstranění vad neučinila vůči správci daně žádný úkon, stalo se podání uplynutím této lhůty neúčinným.

[20] Téhož dne (8. 3. 2012) správce daně žalobkyni vyzval dle § 145 odst. 1 daňového řádu k podání daňového přiznání za IV. čtvrtletí roku 2011 v náhradní lhůtě patnácti dnů. V reakci

na tuto výzvu se žalobkyně dne 27. 3. 2012 dostavila ke správci daně, kde podala daňové přiznání s již správným údajem („*měsíc čtvrtletí IV. rok 2011*“). Správce daně posléze vydal předmětný platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně.

[21] V podané žalobě brojí žalobkyně, zjednodušeně řečeno, jednak proti postupu správce daně spočívajícímu v ne/posouzení obsahu daňového přiznání podaného dne 23. 1. 2012 a dále proti nepřihlédnutí k hospitalizaci jejího zástupce. Soud se však ztotožnil s postupem i právními závěry finančních orgánů.

[22] Ve věci je nesporné, že žalobkyně dne 23. 1. 2012 učinila elektronicky podání označené jako přiznání k dani z přidané hodnoty, v němž jako zdaňovací období uvedla „*měsíc 12 rok 2011*“. Současně ovšem ze správního spisu, konkrétně z jejího sdělení ze dne 31. 1. 2011 (ev. pod č. j. 4763/11), plynulo, že žalobkyně se již od 1. 1. 2011 stala čtvrtletním plátcem DPH.

[23] V této situaci správce daně zcela správně postupoval podle § 74 odst. 1 daňového řádu, neboť podané daňové přiznání mělo vady, pro něž nebylo způsobilé k projednání. Žalobkyně v této souvislosti tvrdí, že správce daně měl postupovat podle § 70 odst. 2 daňového řádu a daňové přiznání posoudit podle jeho skutečného obsahu. Zde se však žalobkyně mylí, aplikace namítaného ustanovení nebyla v daném případě možná. Na tomto místě je vhodné poukázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-31, ve věci *TOS ZNOJMO, akciová společnost* (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), dle něhož posuzovat podání tak, jak vyžaduje § 70 odst. 2 daňového řádu, lze tehdy, když podání netrpí vadami, pro které není způsobilé k projednání (§ 74 odst. 1 daňového řádu).

[24] Nyní posuzovaná vada spočívala v rozporu mezi zdaňovacím obdobím vymezeným v daňovém přiznání (měsíc prosinec 2011) a zdaňovacím obdobím, za něž měla žalobkyně daňové přiznání podat (kalendářní čtvrtletí). Samo podané daňové přiznání tak na první pohled viditelnou vadou netrpělo (z tohoto pohledu tedy bylo „*jasné a určité*“, jak uvedl žalovaný). Tato vada vyplynula až z dalších souvislostí, na jejichž základě však vznikly objektivní a zásadní pochyby o vyznění podaného daňového přiznání jako celku bránící jeho projednání. Za existence takové situace není správci daně dovoleno dovozovat za podatelku (žalobkyni), čeho se její podání týká.

[25] Ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu vychází ze zásady materiální pravdy. Jeho smyslem je především to, aby podatel neutrpěl újmu jen v důsledku toho, že podání nesprávně označil, tj. jedná-li se pouze o ryze formální vadu podání, která neznamená překážku pro určení klíčových obsahových náležitostí (srov. např. komentář k § 70 in Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, s. 374 až 375). Zásada materiálního posuzování podání však platí pouze tehdy, pokud je podání osoby zúčastněné na správě daní určité a srozumitelné nebo má-li potřebné náležitosti. Pokud není z podání možno seznat, co jím podatel vyjádřil, je nutné nejprve dle § 74 odst. 1 daňového řádu vyzvat podatele k odstranění vad podání. Je přitom zcela logické, že jen srozumitelné a určité podání je možno dále hodnotit a posuzovat, a to i s ohledem na požadavky § 70 odst. 2 daňového řádu, dle něhož obsah převažuje nad nesprávným označením.

[26] Takový výklad ostatně plně koresponduje s tím, co již dříve judikoval Nejvyšší správní soud v podmínkách zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozsudku ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005-74 (publ. pod č. 819/2006 Sb. NSS), v němž uvedl, že podle § 21 odst. 5 zákona o správě daní poplatků „*je pro řízení rozhodující obsah podání, i když je nesprávně označeno. Z podání musí být patrné, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Z citovaného ustanovení vyplývá, že při posuzování procesního úkonu je rozhodující jeho obsah a nikoliv to, jak je označen. To platí i v případě, že procesní úkon nebyl nijak 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. 7 zákona o správě daní a poplatků účastníka vyzvat, aby odstranil vady podání. Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby finanční úřad určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, „domýšlel“ obsah podání nebo z jeho obsahu činil nevyplývající závěry.*“

[27] Podle § 70 odst. 2 daňového řádu tak lze postupovat pouze 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. V případě existence takové vady je pak třeba podatele k jejímu odstranění vyzvat, nelze ji překlenout na základě mechanické aplikace § 70 odst. 2 daňového řádu. Právě tento postup je přitom odrazem zásady šetření práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů zakotvené v § 5 odst. 3 daňového řádu, jíž se žalobkyně dovolává.

[28] V daném případě nebylo patrné, proč čtvrtletní plátce podal „měsíční“ daňové přiznání. Mohly nastat dvě relevantní a v zásadě rovnocenné možnosti. Buď se tak stalo omylem, nebo došlo ke změně okolností a žalobkyně „měsíční“ daňové přiznání podala cíleně. Vzhledem k okolnostem tedy bylo podané daňové přiznání v otázce zdaňovacího období nejednoznačné, a tedy nezpůsobilé k projednání. Správce daně nebyl oprávněn dovodit za žalobkyni, zda hodlala daňové přiznání podat za IV. čtvrtletí nebo za měsíc prosinec roku 2011. Naopak byl povinen ji o shledané nejednoznačnosti informovat a vyzvat ji k vyjasnění podání. Tak správce daně v souladu s § 74 odst. 1 daňového řádu učinil.

[29] Zde je nutno dále konstatovat, že předmětná výzva k odstranění vad podání (č. j. 4703/12/294971708995) byla řádně doručena zástupci žalobkyně dne 10. 2. 2012. Jak plyne z doručanky, tuto výzvu Ing. J. T. převzal osobně. Ostatně v replice k vyjádření žalovaného sama žalobkyně uvedla, že její zástupce v období od 8. 2. do 16. 2. 2012 hospitalizován nebyl. Ve věci pak není sporu, že na tuto výzvu žalobkyně nereagovala, protože nastal důsledek spojený s neodstraněním vad podání, totiž neúčinnost podání samotného (§ 74 odst. 3 daňového řádu). Po marném uplynutí lhůty k odstranění vytčené vady nemohl správce daně k daňovému přiznání podanému dne 23. 1. 2012 přihlížet.

[30] Zde je třeba zdůraznit, že procesní postup účastníka řízení včetně toho, zda se daňový subjekt nechá v řízení zastupovat, kým, a jaká je kvalita jejich vzájemné komunikace, souvisí

s jeho procesní odpovědností. Pochybení spočívající v tom, že daňový subjekt bez zavinění správce daně nereaguje na řádně doručenou výzvu k odstranění vad podání, nelze přičítat správci daně. Je to naopak daňový subjekt, který takové důsledky musí nést.

[31] Byť samozřejmě lze pochopit lidsky nepříjemnou situaci zástupce žalobkyně spočívající v jeho opakovaných hospitalizacích, jakož i s tím související komplikace pro žalobkyni samotnou, v daném případě nenastaly takové okolnosti, pro něž by soud musel zasáhnout. Předmětnou výzvu zástupce žalobkyně osobně převzal a hospitalizován byl až za další týden. Měl tedy dostatek času, aby na tuto jednoduchou výzvu reagoval, popř. aby alespoň na její existenci upozornil žalobkyni.

VI. Závěr a náklady řízení

[32] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[33] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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.

V Brně dne 29. srpna 2014

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu