



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **NA-VE, s. r. o.**, se sídlem Masná 157, Český Krumlov, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 2. 2013, č. j. 10 Af 502/2012 - 26,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 2. 2013, č. j. 10 Af 502/2012 - 26, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 31. 5. 2012, č. j. 4348/12-1500, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Českém Krumlově ze dne 22. 11. 2011, č. j. 108709/11/082910302551 o uložení pokuty za opožděné podání přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 55.570 Kč.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatel v žalobě namítal nesprávnou aplikaci ust. § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z čehož dovozuje nesprávnost uložení pokuty za opožděné tvrzení daně podle ust. § 250 odst. 1 daňového řádu, když k jejímu vyměření de facto nemohlo dojít, pokud nedošlo k zahájení, resp. ukončení, řízení o odstranění vad podání.

Nesprávnost postupu správce daně spočívá podle stěžovatele v tom, že výzva k odstranění vad daňového přiznání byla nesprávně adresována subjektu daně, místo jeho zástupci. Tyto námitky vyhodnotil krajský soud jako nedůvodné, protože podle ust. § 74 odst. 1 daňového řádu měla být výzva k odstranění vad podání zaslána subjektu, který bylo možno z předmětného daňového přiznání identifikovat a z obsahu daňového přiznání, je zřejmé, že toto nebylo signifikováno ani daňovým subjektem, ani daňovým poradcem k zastupování. Podle údaje v kolonce 08 mělo být sice daňové přiznání podáno daňovým poradcem, ale přitom neobsahuje bližší identifikační údaje tohoto poradce. Jediným identifikovatelným subjektem je tudíž stěžovatel, což dokládají také jeho razítka opatřená podpisy jednatele na přílohách k daňovému přiznání. V této souvislosti krajský soud poukázal také na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2008 č. j. 2 Afs 89/2008 - 86, podle kterého *„Pokud žalobcův daňový poradce zaslal správci daně opakovaně podání bez plné moci, bylo by sice logické, aby k odstranění vad těchto podání byl vyzván ten, kdo je učinil, není však v rozporu se zákonem, ani s logikou, je-li daňový subjekt vyzván k odstranění vad podání, která měla být učiněna jeho jménem někým jiným (srov. § 21 odst. 8 daňového řádu).“* Je tedy zjevné, že správce daně postupoval zcela správně, když výzvu k odstranění vad daňového přiznání zaslal stěžovateli, neboť pouze jeho bylo možno dostatečně jasně z předmětného přiznání identifikovat. Tuto skutečnost lze podpořit rovněž omezenou dobou trvání plné moci ze dne 24. 3. 2011, která byla daňovému poradci udělena do 31. 7. 2011. Pokud tedy byla výzva k odstranění vad daňového přiznání datována 24. 8. 2011, daňový poradce Ing. David Puffer v té době již stěžovatele nezastupoval. Podle krajského soudu je odůvodnění rozhodnutí o odvolání dostatečné, neboť je z něj zcela zřejmá úvaha finančního ředitelství, kterou reaguje na podané odvolání. Ke stěžovateli námitce ohledně nezahájení řízení o odstranění vad podání krajský soud považoval za dostačující uvést, že takové řízení ani zahájeno být nemohlo, neboť nespadá pod řízení zahajovaná podle ust. § 91 odst. 1 daňového řádu. Dále se krajský soud zabýval žalobní námitkou týkající se nečinnosti finančního ředitelství, když výzva k odstranění vad podání byla stěžovateli zaslána s odstupem 54 dnů po podání daňového přiznání. Protože ust. § 74 odst. 1 daňového řádu nestanoví správci daně lhůtu, v rámci které musí vyzvat k odstranění vad přiznání a v jaké délce ji má stanovit, ale ponechává mu možnost stanovit délku lhůty pro odstranění vad přiznání, krajský soud se neztotožnil se stěžovateli názorem ohledně nečinnosti správce daně v souvislosti s prodlevou mezi podáním vadného daňového přiznání a výzvou k odstranění jeho vad. Stěžovatel dále poukázal na to, že výzva k odstranění vad přiznání nesplňuje hmotně-právní formality, neboť v ní nebyly dostatečně přesně uvedeny pokyny jak má být vada odstraněna. Podle názoru krajského soudu je tato výzva dostatečně jasná a nelze tak pochybovat o tom, jakým způsobem má být vada podání odstranit. Sdělil-li správce daně podateli, že chybí podpis daňového subjektu nebo osoby oprávněné k podpisu, je z toho dostatečně zřejmé, že daňové přiznání nebylo opatřeno podpisem daňového subjektu či osoby oprávněné k jeho podpisu. Námitka ohledně nedostatečných hmotně-právních formalit výzvy k odstranění vad přiznání se krajskému soudu jeví spíše jako účelová, neboť nelze očekávat, že bude obsahovat přesný návod k odstranění vad podání, tedy jakým způsobem, příp. na jakém místě, lze daňové přiznání podepsat. Krajský soud se rovněž zabýval námitkou, že na předmětnou výzvu reagoval zástupce stěžovatele Mgr. P. K., který telefonoval s pracovníci správce daně a také správce daně osobně navštívil. Krajský soud konstatoval, že finanční ředitelství se k této námitce, která byla uplatněna v odvolání, nevyjádřilo, ale tato skutečnost nemůže zakládat nesprávnost či nezákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud

pokračování

vycházel především z dikce ust. § 74 odst. 3 daňového řádu. V dané věci byla výzva k odstranění vad podání doručena stěžovateli dne 25. 8. 2011 a patnáctidenní lhůta stanovená správcem daně k odstranění vad podání, uplynula dnem 9. 9. 2011. K tomuto dni vada podání odstraněna nebyla přesto, že na ni, podle stěžovatelova tvrzení, telefonicky i osobně reagoval jeho zástupce. Protože podle citovaného ustanovení se v případě neodstranění vad stává podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, v daném případě se přiznání k dani z příjmů právnických osob stalo neúčinným dnem 10. 9. 2011, a to bez ohledu na to, zda správce daně byl v průběhu této lhůty k odstranění vad podání telefonicky či osobně kontaktován stěžovatelovým zástupcem, neboť k odstranění vad podání během stanovené lhůty nedošlo.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, koho bylo třeba v dané věci vyzývat k odstranění vady bránící projednání daňového přiznání podaného tehdejšími právními zástupci. Podle stěžovatele odpovídá zásadě vtělené do ust. § 5 odst. 3 daňového řádu povinnost v případě pochybností o skutečném podateli vyzvat k odstranění vad jak daňový subjekt, tak jeho tehdejšího právního zástupce. Takový postup přitom není v rozporu se zásadou hospodárnosti, když oba subjekty přicházející v úvahu měly zřízenou datovou schránku. Ohledně odkazu krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2008, č. j. 2 Afs 89/2008 – 86 stěžovatel uvedl, že tento se vyjadřoval k ust. § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, které, na rozdíl od ust. § 74 odst. 1 daňového řádu, nespojuje povinnost zaslat výzvu podateli, ale daňovému subjektu nebo jiné osobě zúčastněné na správě daní. Dále se krajský soud vyjadřoval k uvedené věci jen *obiter dictum*, kdy navíc byly skutkové okolnosti založeny na zneužívajících praktikách ze strany Orlické kapitálové společnosti, spol. s r. o. (stěžovatele v citovaném rozsudku). Z těchto důvodů tak nelze uvedené závěry považovat za relevantní. Za situace, kdy nelze s jistotou určit skutečného podatele, avšak se stejnou pravděpodobností přichází v úvahu daňový subjekt a jeho právní zástupce, je povinností správce daně vyzvat podle ust. § 74 odst. 1 daňového řádu oba tyto subjekty.

Stěžovatel dále poukázal na to, že v žalobě namítal, že pro účely sankcionování nebyly naplněny zákonné podmínky podle ust. § 250 odst. 1 daňového řádu a za této situace bylo povinností krajského soudu zkoumat jednotlivé podmínky nutné pro aplikaci citovaného ustanovení, které je formou správního trestání. V rámci správního trestání pak platí zcela jiné zásady. Ve smyslu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod se jedná o zásady trestního řízení. Mezi ně patří zejména zásada *in dubio pro reo*, *nullum crimen sine lege certa*, *nullum crimen sine lege stricta*, apod. Uvedenou optikou je třeba nazírat naplnění skutkové podstaty správního deliktu, v tomto případě nepodání daňového přiznání. Bez jejího naplnění nejsou splněny podmínky podle citovaného ustanovení. Není sporu o tom, že dne 1. 7. 2011 bylo uskutečněno podání stěžovatele (jeho tehdejšího právního zástupce). Toto podání nelze ve smyslu daňového řádu, potažmo ust. § 8 odst. 3, považovat za nic jiného, než za daňové přiznání. Ohledně podstatných náležitostí daňového přiznání stěžovatel odkázal stěžovatel na ust. § 72 daňového řádu. Skutečnost, že se v rovině daňové stalo neúčinným, nemůže mít pro správní trestání žádné následky. Pokud skutková podstata správního deliktu výslovně nedopadá i na případy neúčinného podání, nelze stěžovatele sankcionovat. Bez výslovného uvedení by se totiž jednalo o nepřipustnou analogii (extenzivní výklad), která by byla ve svém výsledku porušením

zásady *nullum crimen sine lege*. Na základě uvedeného je nutno rozsudek krajského soudu považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, když se vyčerpávajícím způsobem nevypořádal s naplněním podmínek ust. § 250 odst. 1 daňového řádu.

Stěžovatel také vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že výzva k odstranění vad daňového přiznání byla dostačující. Prioritně je třeba odlišovat úroveň povědomí o daňových právech a povinnostech na straně adresáta výzvy. Závěry krajského soudu je možno s velkou dávkou shovívavosti přijmout jen u výzev adresovaných profesionálům, poradcům ve smyslu ust. § 29 odst. 2 daňového řádu. Jedná-li se však o výzvy daňovým subjektům, malým a středním podnikatelům, je nutno postupovat v duchu ust. § 6 odst. 3 daňového řádu. V tomto ohledu tak byl popis vady nedostatečný, a navíc sám o sobě pro stěžovatele zavádějící, když vyvolával zdání, že pro vyhnutí se jakýmkoliv negativním důsledkům postačí podpis daňového subjektu nebo oprávněné osoby. Přitom to byl pouze podpis oprávněné osoby (tehdejšího právního zástupce), který by vedl k odstranění všech negativních následků s vadami spojených. Správce daně tedy pochybil, pokud ve výzvě neuvedl pokyn k jejímu odstranění. Příkladem se mohlo jednat o pokyn požadující doručení daňového přiznání s podpisem tehdejšího právního zástupce, dopodepsání daňového přiznání tehdeším právním zástupcem u správce daně, prohlášení tehdejšího právního zástupce v obdobném smyslu, aj. Stejně pochybil krajský soud, považoval-li výzvu za zákonnou. Stěžovatel rovněž poukázal na to, že již v odvolání namítal, že došlo k sérii jednání zmocněnce Mgr. K. se správcem daně, jejichž výsledkem byla dohoda, že správce daně vyčká až se k odstranění vad podání dostaví Ing. Puffera, který byl v té době na dovolené. Ve smyslu ust. § 8 odst. 3 daňového řádu nelze toto ujednání interpretovat jinak, než jako prodloužení lhůty pro odstranění vad podání ve smyslu ust. § 36 daňového řádu. Pokud správce daně prohlásil podání za neúčinné v době, kdy byla prodloužena lhůta k odstranění vad, je nutno jeho postup považovat za nezákonný. Skutečnost, že se finanční ředitelství nevypořádalo s odvolací námitkou, přičemž se jednalo o odvolací námitku zásadní, má za následek nepřezkoumatelnost. Měl-li krajský soud pochyby o obsahu jednání Mgr. K. se správcem daně, bylo jeho povinností nařídít jednání a provést dokazování podle důkazního návrhu stěžovatele. Pokud tak neučinil, ač pro to byly splněny podmínky, je nutno jeho rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné pro jinou vadu řízení před soudem. Na základě výše uvedeného stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

pokračování

Podle obsahu správního spisu bylo dne 1. 7. 2011 doručeno správci daně přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, v němž byl jako daňový subjekt označen stěžovatel. V tomto daňovém přiznání bylo sice v I. oddíle v kolonce 08 uvedeno, že je zpracoval a předložil daňový poradce, ale na konci daňového přiznání nebyly kolonky týkající se údajů o zástupci vyplněny, stejně jako kolonka „vlastnoruční podpis daňového subjektu/osoby oprávněné k podpisu“. Pouze na listině připojené k daňovému přiznání nazvané „Vysvětlení podání přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010“ je uvedeno „Za společnost-jednatel“ a nečitelný podpis. Tato listina obsahovala sdělení, že na základě zplnomocnění podává přiznání dani z příjmů a přílohu k němu zmocněnec elektronickou cestou. Stěžovatelovo přiznání k dani z příjmů právnických osob nebylo v elektronické formě správci daně doručeno. Správce daně poté zaslal stěžovateli dne 24. 8. 2011 výzvu k odstranění vad podání, v níž uvedl, že „Chybí podpis daňového subjektu nebo osoby oprávněné k podpisu.“ K odstranění vad podání byla stanovena lhůta 15 dnů ode dne doručení výzvy. Výzva obsahovala také poučení, že nebude-li ve stanovené lhůtě vada podání odstraněna, stává se toto podání neúčinným. Dne 15. 9. 2011 je datován úřední záznam správce daně, že podání stěžovatele označené jako daňové přiznání se uplynutím lhůty stanovené ve výzvě ze dne 24. 8. 2011 stalo neúčinným. Dne 3. 10. 2011 podal stěžovatel další přiznání k dani z příjmů právnických osob, které bylo podepsáno jeho jednatelkou Marií Najbrtovou. Toto podání bylo správcem daně vyhodnoceno jako způsobilé k projednání. Podle úředního záznamu ze dne 17. 10. 2011 se na finanční úřad dostavil Ing. David Puffer, daňový poradce a zmocněnec stěžovatele. Předmětem jednání byla přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 podaná dne 1. 7. a 3. 10. 2011. Následně dne 12. 11. 2011 vydal správce daně platební výměr, kterým byla stěžovateli uložena pokuta za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 55.570 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím finančního ředitelství zamítnuto a napadené rozhodnutí bylo potvrzeno.

V první stížní námitce stěžovatel vytýkal krajskému soudu nesprávné posouzení právní otázky, koho bylo třeba v daném případě vyzývat k odstranění vad daňového přiznání.

Podle ust. § 74 odst. 1 daňového řádu má-li daňové přiznání vady, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví.

Vzhledem k tomu, že v podaném přiznání k dani z příjmů právnických osob nebyl daňový poradce, který jej měl zpracovat a předložit, nijak identifikován, postupoval správce daně v souladu s citovaným ustanovením, když vyzval k odstranění vad podání stěžovatele. Byl totiž jediným subjektem, o němž bylo zřejmé (zejména z přílohy přiznání k dani), že podal předmětné přiznání. Navíc v době, kdy správce daně zaslal stěžovateli výzvu k odstranění vad podání (srpen 2011), již nebyl stěžovatel zastoupen daňovým poradcem Ing. Davidem Pufferem, protože plná moc, která ho opravňovala stěžovatele zastupovat, a která byla doručena správci daně dne 30. 3. 2011, byla omezena na dobu do 31. 7. 2011. Jiná plná moc správci daně předložena nebyla. Za této situace tedy bylo možno s jistotou určit skutečného podatele přiznání k dani, protože žádný zástupce nepřicházel v úvahu. Nebyl

tedy sebemenší důvod k tomu, aby správce daně vyzval k odstranění vad někoho jiného než stěžovatele. Na správnosti závěru krajského soudu v otázce, kterému subjektu měla být doručována výzva k odstranění vad podání, nic nemění ani jeho nesprávný odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2008, č. j. 2 Afs 89/2008 - 86. Jak důvodně namítal stěžovatel, v citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k aplikaci ust. § 21 odst. zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jehož znění není totožné s ust. § 74 odst. 1 daňového řádu.

V další stížní námitce stěžovatel vytýkal krajskému soudu nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, protože se vyčerpávajícím způsobem nevypořádal s naplněním podmínek ust. § 250 odst. 1 daňového řádu a odkázal na text tučně uvedený na str. 3 v odst. 3 žaloby.

Podle ust. § 250 odst. 1 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů.

V žalobě stěžovatel zmínil nenaplnění podmínek ust. § 250 odst. 1 daňového řádu sice na str. 3 žaloby, ale v pasáži, v níž reprodukoval obsah odvolání. Proto na takto formulovanou žalobní námitku neměl krajský soud důvod výslovně reagovat. Stěžejním žalobním bodem, od něhož se odvíjela veškerá žalobní argumentace, totiž bylo nesprávné adresování výzvy k odstranění vad přiznání k dani z příjmů právnických osob pouze stěžovateli. S touto námitkou se pak krajský soud ve všech souvislostech vypořádal. K tomu je třeba zdůraznit, že neodstraněním vady chybějícího podpisu na přiznání se toto v souladu s ust. § 74 odst. 3 daňového řádu stalo marným uplynutím lhůty neúčinným, což ve svém důsledku znamenalo, že bylo-li daňové přiznání podáno dne 3. 10. 2011, stalo se tak po stanovené lhůtě delší než 5 pracovních dnů.

Stejně jako předchozí stížní námitky, tak i další námitku týkající se nezákonnosti výzvy k odstranění vad podání vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou. Vada přiznání k dani z příjmů právnických osob doručeného správci daně dne 1. 7. 2011 byla jednoznačná – chyběl vlastnoruční podpis daňového subjektu nebo osoby oprávněné k podpisu. Takto byla vada označena i ve výzvě, takže jednoduchou logickou úvahou bylo možno dospět k závěru, že musí některá z uvedených osob předmětné přiznání podepsat. Záleželo jen na stěžovateli, zda je podepíše statutární orgán stěžovatele nebo jeho zástupce, který by současně předložil plnou moc. Nebylo tedy třeba žádného návodu, resp. detailního pokynu, jak má být tato vada odstraněna. Proto nelze dovodit nezákonnost výzvy k odstranění vad podání.

V poslední stížní námitce vytýkal stěžovatel krajskému soudu, že neshledal jako důvod pro zrušení napadeného správního rozhodnutí skutečnost, že se finanční ředitelství výslovně nevypořádalo s odvolací námitkou týkající se jednání Mgr. P. K. se správcem daně ohledně odstranění vady přiznání k dani z příjmů právnických osob. Z obsahu správního spisu však vůbec není zřejmé, že by v průběhu lhůty k odstranění vady byla kýmkoliv jménem stěžovatele vedena se správcem daně jakákoliv jednání týkající se prodloužení lhůty k odstranění uvedené vady. Proto opomenutí vypořádání uvedené odvolací námitky finančním ředitelstvím podle Nejvyššího správního soudu není vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí. Rozhodující totiž je, že stěžovatel ve

pokračování

lhůtě stanovené správcem daně neučinil žádný úkon, kterým by odstranil vadu spočívající v chybějícím podpisu na přiznání k dani z příjmů právnických osob, které se v důsledku toho stalo neúčinné.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. srpna 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu