



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: TOS ZNOJMO, akciová společnost**, se sídlem Moravské náměstí 4, Brno, zast. Mgr. Lucii Šmidákovou, advokátkou se sídlem Moravské náměstí 4, Brno, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 10. 2012, č. j. 14828/12-1100-700519, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2013, č. j. 30 Af 111/2012 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 3 400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právní zástupkyně žalobce Mgr. Lucie Šmidákové, advokátky se sídlem Moravské náměstí 4, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 10. 2012, č. j. 14828/12-1100-700519, a jímž bylo současně zrušeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 11. 4. 2012, č. j. 165751/12/288561711079. Finanční ředitelství v Brně svým zrušeným rozhodnutím zamítlo odvolání proti uvedenému rozhodnutí Finančního úřadu Brno I, kterým byla formou platebního výměru žalobci sdělena pokuta za opožděné podání vyúčtování daně ve výši 17 239 Kč.

[2] Krajský soud ve svém rozsudku uvedl, že spornou otázkou bylo posouzení podání ze dne 13. 3. 2012, o němž stěžovatel tvrdil, že nemohlo být posouzeno jako vyúčtování daně,

resp. že z podání nebyla patrná vůle žalobce podat právě vyúčtování daně. Krajský soud však zaujal názor, že taková vůle žalobce patrná byla, případně ji bylo možno dovodit, jelikož žalobce své podání označil jako „*vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2011*“, byť do přílohy svého podání vložil jinou písemnost (výpis z účtu). To však dle krajského soudu bylo možno připsat lidskému faktoru, což ale nemohlo mít za následek pouhé automatické založení takového podání do spisu, jak to učinil správce daně.

[3] Podle § 70 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“), se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno, z čehož ovšem dle krajského soudu nelze dovozovat, že by se k označení podání nemělo nikdy přihlídnout. Takto zjednodušeně a formálně nelze daně ustanovení vnímat, neboť jeho základním účelem je, aby daňový subjekt neutrpěl újmu v důsledku toho, že své podání vadně formálně označí.

[4] Krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 1 As 30/2008 - 49, v němž bylo uvedeno, že adresáti veřejných subjektivních práv a povinností v oblasti veřejné správy jsou v převážné většině právní laici, na nichž nelze vyžadovat, aby své žádosti formulovali zcela pregnantně a pojmenovávali věci přesnými zákonnými termíny. Zmíněné závěry krajský soud *mutatis mutandis* vztáhnul i na § 70 odst. 2 daňového řádu. Správce daně musí každé podání obsahově hodnotit v celém kontextu, nikoli jen formálně podle toho, co v daném případě žalobce patrně omylem přiložil ke své datové zprávě označené jasně jako „*vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2011*“. Krajský soud uvedl, že správce daně měl postupovat podle § 74 daňového řádu a vyzvat žalobce k odstranění vad podání s tím, aby doplnil zmíněné vyúčtování daně, případně pokud měl správce daně za to, že vůle žalobce nebyla v podání jasně vyjádřena, měl ho vyzvat, aby odstranil nesoulad mezi označením podání a jeho přílohou.

[5] Materiální hodnocení podání dle § 70 odst. 2 daňového řádu je postup, který může správce daně použít jen ve prospěch daňového subjektu, a to v případě, kdy dochází k nepřesné identifikaci úkonu, který však má všechny obsahové náležitosti, resp. z něhož je patrné, k čemu směřuje. Bylo-li tomu jinak tak, jako v nynější věci, bylo na místě vyzvat žalobce k odstranění vad podání, pro které není způsobilé k projednání. Krajský soud v dané souvislosti odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 - 74, publikovaného pod č. 819/2006 Sb. NSS.

[6] Krajský soud dále poznamenal, že pro podání vyúčtování byla sice stanovena zvláštní forma (tiskopis vydaný Ministerstvem financí nebo výpis z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání shodné s tímto tiskopisem), to však na závěrech krajského soudu nic nezměnilo. Výzva k odstranění vad podání totiž musí následovat i tehdy, když nebyla dodržena zákonem stanovená forma podání.

[7] Pro věc dle krajského soudu nebylo relevantní zabývat se spornou otázkou, kdo byl prvním iniciátorem podání řádného vyúčtování dne 6. 4. 2012. Žalobce uvedl, že to byl on, kdo správce daně dne 5. 4. 2012 telefonicky kontaktoval s otázkou, zda jeho vyúčtování bylo dne 13. 3. 2013 podáno řádně, tvrdil tedy, že první impuls šel z jeho strany. Naopak správce daně tvrdil, že první kontakt byl veden z jeho strany, když 5. 4. 2012 upozornil žalobce, že

pokračování

dosud neobdržel vyúčtování daně z příjmů. Krajský soud uvedl, že vyřešení otázky, kdo učinil první telefonický kontakt, bylo pro danou věc bezvýznamné, neboť na základě argumentace shrnuté v bodech [2] až [6] krajský soud dospěl k závěru o tom, že správce daně nepostupoval v souladu se zákonem. I kdyby krajský soud dospěl k závěru o postupu správce daně v souladu se zákonem, nemělo by vyřešení otázky prvotního telefonického kontaktu význam, neboť tyto úkony byly učiněny až po zákonem stanovené lhůtě pro podání vyúčtování daně, které bylo třeba podat elektronicky do 20. 3. 2012. Nebylo tak možno považovat vyúčtování ze dne 6. 4. 2012 za opravné vyúčtování.

[8] Krajský soud dále přisvědčil námitce porušení principu dobré správy a zrušil správní rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti žalovaného

[9] Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvedl, že předmětem sporu byla skutečnost, zda byly splněny podmínky pro uložení pokuty za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. Krajský soud zjednodušeně řečeno bez ohledu na zákonný požadavek podání vyúčtování na předepsaném tiskopisu považuje toto vyúčtování za podané včas, pokud je správci daně doručena datová zpráva označená jako vyúčtování. Z pouhého označení tak dovodil, že daňový subjekt podal vyúčtování, a skutečnost, že správci daně byl ve skutečnosti předložen výpis z účtu, považoval za nerozhodnou.

[10] Podle § 70 odst. 2 daňového řádu platí, že podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. V případě podání žalobce ze dne 13. 3. 2012 nazvaného „*vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2011*“ byl v příloze připojen výpis z účtu, obsahem tohoto podání tak byl výpis z účtu. Správce daně přitom není oprávněn posoudit podání v rozporu s vůlí účastníka a nahradit tak jeho jednoznačnou vůli. Správce daně by měl podání právně kvalifikovat. Účelem § 70 odst. 2 daňového řádu je, aby podatel neutrpěl újmu jen v důsledku toho, že podání nesprávně označil. Správce daně vyhodnotil podání podle skutečného obsahu (jednalo se o výpis) a bez ohledu na to, jak bylo označeno. Krajský soud zcela pominul úpravu v § 70 odst. 3 daňového řádu, který klade minimální požadavky na obsah podání. Dle tohoto ustanovení musí být z podání zřejmé, kdo jej činí, čeho se týká a co navrhuje. Soud rovněž pominul úpravu v § 91 odst. 1 daňového řádu, podle které je řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci. Podle § 72 daňového řádu lze řádné daňové tvrzení 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. V případě žalobce bylo způsobilé zahájit nalézací řízení jen podání na předepsaném tiskopise, to však bylo učiněno až 6. 4. 2012, tedy opožděně. Bylo tak namíste uložení pokuty dle § 250 daňového řádu.

[11] Krajský soud aplikoval § 70 odst. 2 daňového řádu na skutkový stav, který je diametrálně odlišný od skutkového stavu, na který je konstantní judikaturou i komentářovou literaturou aplikováno dané ustanovení v souladu s jeho zněním. Žalobcovo podání ze dne 13. 3. 2012 nemělo všechny obsahové náležitosti a z jeho obsahu nebylo možno soudit na pouhé vadné formální označení.

[12] Dále bylo namítnuto, že krajský soud při přezkumu vykročil z rozsahu žalobních bodů, když posoudil i soulad s § 74 daňového řádu, který nebyl v žalobě namítán. V žalobě bylo sice uvedeno: „Dále se v komentáři k § 70 odst. 2 daňového řádu uvádí, že bude-li mít správce daně o obsahu podání pochybnosti, postupuje podle § 74 daňového řádu“, to však nelze považovat za námitku.

[13] Pokud by se však Nejvyšší správní soud neztotožnil s tím, že porušení § 74 nebylo namítáno, žalovaný objasnil, proč v daném ohledu nesouhlasí s krajským soudem. Správce daně neměl pochybnosti o obsahu žalobcova podání (jednalo se o výpis z účtu), z uvedeného důvodu proto nebyl postup dle § 74 daňového řádu namístě. Závěrům stěžovatele přitom nasvědčuje i krajským soudem použitá argumentace rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 - 74, v němž bylo uvedeno, že neumožňuje-li úkon jednoznačný závěr o tom, co jím účastník řízení vyjádřil, bylo třeba v souladu s § 21 odst. 7 již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), účastníka vyzvat, aby odstranil vady podání. Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby finanční úřad domýšlel obsah podání nebo z jeho obsahu činil nevyplývající závěry.

[14] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce

[15] Dle žalobce stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že krajský soud považoval vyúčtování podané dne 13. 3. 2012 za včasné podání. Takový závěr však krajský soud nevyslovil, soud nezkoumal ani právně nehodnotil dotčené podání žalobce, ale postup správce daně vůči poplatníkovi. Žalobce dále uvedl, že stěžovatel zcela pominul smysl § 70 odst. 2 daňového řádu, jestliže posoudil podání označené jako „*vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2011*“, k němuž byla připojena nesmyslná příloha (výpis z účtu jiné právnické osoby), právě podle této nesmyslné přílohy a bez dalšího takové podání odložil či založil. Právě rozpor mezi označením podání a jeho obsahem měl vést k závěru o vadnosti podání a postupu dle § 74 daňového řádu.

[16] Žalobce považuje námitku, že krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, za nedůvodnou a účelovou. Žalobce napadl postup správce daně v celé jeho šíři, odkazoval na své námitky v daňovém řízení a žádal zrušení napadeného platebního výměru. Žalobce navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Za stěžovatele v řízení o kasační stížnosti jedná jeho zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek

pokračování

krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] Skutkové okolnosti nynějšího případu jsou následující. Žalobce měl povinnost podat správci vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vybírané srážkou formou záloh ve smyslu § 38j odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pokud je takové vyúčtování podáváno elektronicky, je třeba tak dle § 38j odst. 5 zákona o daních z příjmů učinit do 20. března. Dne 13. 3. 2012 prostřednictvím datové zprávy doručil žalobce správci daně podání nazvané „*vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011*“, přílohou této datové zprávy byl pdf soubor, jehož obsahem byl výpis z účtu pro subjekt NOVOTIS, s. r. o. Dne 6. 4. 2012 pak byla správci daně doručena datová zpráva „*vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011*“, které již bylo opatřeno patřičnou přílohou, tj. vyplněným formulářem vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti. Dne 10. 4. 2012 vydal Finanční úřad v Brno I potvrzení vyúčtování stvrzující, že částka, která byla plátcem daně vyúčtována ve vyúčtování podaném dne 6. 4. 2012, se neodchyluje od částky, která měla být plátcem daně sražena a odvedena. Následně byl žalobci vydán platební výměr ze dne 11. 4. 2012, č. j. 165751/12/288561711079, na pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 17 239 Kč. Platební výměr byl odůvodněn tím, že lhůta pro podání vyúčtování uplynula dne 20. 3. 2012, ale vyúčtování bylo podáno až dne 6. 4. 2012.

[19] Ve spise je dále založen úřední záznam, o tom, že ze strany pracovnice správce daně byl žalobce dne 5. 4. 2012 kontaktován a byl zpraven o tom, že správce daně neneviduje jeho vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za rok 2011. Byl též zpraven o tom, jak správce daně hodnotí jeho podání ze dne 13. 3. 2012 označené jako vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za rok 2011, které obsahovalo jen přílohu, kterou byl výpis z účtu. Podle úředního záznamu byl žalobce dne 6. 4. 2012 opět kontaktován, s tím, že účetní žalobce potvrdila, že vyúčtování nebylo podáno, a přislíbila nápravu tohoto stavu. Proti tomuto líčení skutkových okolností se žalobce vymezil v žalobě, kde uvedl, že to byl on, kdo 5. 4. 2012 kontaktoval správce daně mj. i s dotazem, zda jeho vyúčtování bylo přijato bez závad, přičemž mu bylo sděleno, že jeho zpráva neobsahovala požadovanou přílohu. Dále uvedl, že při následném telefonátu dne 6. 4. 2012 mu bylo sděleno, o jakou chybu se jedná, a aby poslal novou datovou zprávu se správnou přílohou.

[20] Spor je v nynější věci veden o to, jaký postup měl správce daně za daných skutkových okolností volit vůči žalobci ohledně jeho podání a zda mohl vydat platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně.

[21] Nejvyšší správní soud se přitom ztotožnil s krajským soudem, že správce daně nepostupoval ve vztahu k žalobcovu podání ze dne 13. 3. 2012 v souladu s požadavky daňového řádu a že v nynější věci nevznikly podmínky pro vznik žalobcovy povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu.

[22] Pro nynější věc je podstatné znění § 70 odst. 2 daňového řádu, které stanoví:
„(2) Podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.“

[23] Dále je podstatné znění § 74 daňového řádu, dle něhož:

„(1) 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.

(2) Výzva obsahuje poučení o následcích spojených s neodstraněním označených vad.

(3) 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 porídí 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.“

[24] Ust. § 70 odst. 2 daňového řádu vychází ze zásady materiální pravdy. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že smyslem § 70 odst. 2 daňového řádu 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 neznamena překážku pro určení klíčových obsahových náležitostí (srov. komentář k § 70 in Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2011, s. 374 až 375; případně komentář k § 37 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu [ten ve své druhé větě obsahuje stejnou normu jako § 70 odst. 2 daňového řádu] in Vedral, J. *Správní řád. Komentář.* 2. vyd. Praha : BOVA POLYGON. 2012. s. 480).

[25] V této souvislosti je však nutno zdůraznit, že zásada materiálního posuzování podání 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 dle § 70 odst. 2 daňového řádu, dle něhož obsah převažuje nad nesprávným označením.

[26] Takový náhled ostatně plně koresponduje s tím, co zdejší soud judikoval v podmínkách zákona o správě daní a poplatků v rozsudku ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 - 74, publikovaném pod č. 819/2006 Sb. NSS, kde uvedl, že podle § 21 odst. 5 tohoto zákona *„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 lze postupovat tehdy, není-li podání zatíženo vadami, které zcela brání jeho projednání. Takovými vadami může být např. i neurčitost či

pokračování

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.

[28] Nejvyšší správní soud přitom konstatuje, 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. Zda jsou zmíněné pochyby dány, je vždy třeba pečlivě vážit s ohledem na konkrétní okolnosti věci. Takové pochyby nemohou vzniknout při každé, byť i významné odchylce označení podání a jeho obsahu. Jistě nevzniknou tehdy, když je např. z podání, které je označeno jako námitky či stížnost, zřejmé, že se jím podatel domáhá zrušení vydaného platebního výměru a obsahově jde o odvolání, tehdy půjde i přes nepřesné označení nepochybně o odvolání. Jinými slovy, pokud neexistují skutečně zásadní a významné pochyby o tom, co podání vyjadřuje, lze rozpor mezi označením a obsahem podání, který tak pravidelně bude představovat jen nesprávnou právní kvalifikaci obsahu vyjádřenou v názvu podání, překlénout na základě § 70 odst. 2 daňového řádu, aniž by tím daňovému subjektu hrozila jakákoli újma.

[29] Smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu, který reprezentuje výraz zásady materiální pravdy, by se však přičilo, aby bylo pravidlo o převaze obsahu podání nad jeho označením automaticky aplikováno i na případy, kdy o vyznění podání jako celku existují vážné pochyby pramenící ze zásadních a na první pohled i laikovi patrných hlubokých rozporů mezi označením podání a jeho obsahem, přičemž pro tyto rozpory zpravidla prohlubované i dalšími okolnostmi případu nelze podání projednat. Lze si představit, že za takto zásadními vadami podání může stát mechanická chyba spočívající v přiložení nesprávné přílohy k datové zprávě. Při takto zásadních vadách, které však správci daně musí být objektivně patrné a k nimž nepostačí pouhý podatelův subjektivní dojem, že nastaly, by aplikace pravidla o převaze obsahu nad označením ve své podstatě značila vážné riziko desinterpretace skutečného významu podání zamýšleného podatelem. Má-li správce daně dle § 8 odst. 3 daňového řádu ve smyslu zásady materiální pravdy postupovat dle skutečného obsahu (významu) právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní, nesmí v prvé řadě existovat závažné a hluboké pochyby o tom, co vůbec mělo být podáním sděleno. Pro případy zmíněných pochyb ohledně podání je zcela příhodné nechat skrze výzvu dle § 74 odst. 1 daňového řádu vyjasnit pochybnosti o podání ze strany samotného podatele.

[30] Na základě tohoto náhledu se Nejvyšší správní soud zaměřil na to, zda žalobcovo podání ze dne 13. 3. 2012 nazvané „*vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011*“ netrpělo vadou, která bránila jeho projednání, tj. vadou ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu. Ztotožnil se přitom s krajským soudem, že takovou vadou stíženo bylo. U předmětného podání se totiž nabízely dvě reálné varianty toho, co jím žalobce sledoval. U těchto variant přitom nebylo možno bez toho, aby správce daně za

daňový subjekt aktivně domýšlel to, co bylo podáním sledováno, rozhodnout, co svým podáním chtěl vyjádřit.

[31] Dle první varianty jím chtěl podat vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti tak, jak v názvu svého podání deklaroval, ale omylem k datové zprávě připojil soubor, který neobsahoval zamýšlené vyúčtování, ale připojil jiný soubor s výpisem z účtu. Dle druhé varianty tímto podáním žalobce hodlal správci daně zaslat výpis z účtu a své podání nesprávně nazval. První uvedené variantě nasvědčuje kromě názvu samotného podání též to, že podání žalobce činil několik dní před koncem lhůty k podání vyúčtování, dále že k záměně připojených souborů může snadno dojít a též to, že není vůbec zřejmé, zda by mělo pro žalobce vůbec nějaký význam zaslání výpisu z účtu týkajícího se jiného subjektu, aniž by takový výpis byl doprovázen jakýmkoliv průvodním textem. První variantě nasvědčuje rovněž to, že označení podání (název datové zprávy) a jeho skutečný obsah nebyly na jedné listině, tudíž nelze bez sebemenších pochyb soudit, že by žalobce jako vyúčtování kvalifikoval právě soubor zaslaný v příloze svého podání ze dne 13. 3. 2012, naopak zůstává zde prostor pro reálnou domněnku, že šlo o špatnou přílohu. Druhé variantě pak nasvědčuje obsah přiloženého souboru.

[32] V nynější věci přitom šlo o zásadní a na první pohled i laikovi patrný hluboký rozpor mezi označením datové zprávy („*vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011*“) a obsahem přiloženého dokumentu (výpis z účtu), k čemuž přistoupily okolnosti popsané v bodě [31] tohoto rozsudku, které nasvědčují tomu, že k datové zprávě reálně mohl být omylem připojen jiný než zamýšlený soubor. Na základě všech relevantních skutkových okolností nynějšího případu týkajících se podání ze dne 13. 3. 2012 však nešlo ani vyloučit, že by podáním žalobce zamýšlel zaslat právě výpis z účtu. Tato nejednoznačnost, která byla objektivně patrná a kterou mohl odstranit jen podatel, přitom bránila řádnému projednání podání ze dne 13. 3. 2012. Mechanický postup dle § 70 odst. 2 daňového řádu přitom v nynějším případě skýtal značné riziko, že podání nikoli jednoznačného obsahu dostane význam, který nemusel být podatelem vůbec zamýšlen.

[33] Nejvyšší správní soud tak v souladu s krajským soudem dospěl k závěru, že žalobcovo podání bylo stíženo vadou ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu. Nelze přitom souhlasit s kasační námitkou, že posouzení věci ve světle § 74 odst. 1 daňového řádu by ze strany krajského soudu šlo nad rámec žalobních bodů. Žalobní námitky směřovaly do posouzení podání ze dne 13. 3. 2012 ze strany správce daně. Vzhledem k tomu, že posuzování podání se dotýká i § 74 odst. 1 daňového řádu, nelze krajskému soudu vytýkat, že jej na daný případ aplikoval. Nejenže na toto ustanovení žalobce, byť okrajově, ve své žalobě poukázal, nebylo by pochybením krajského soudu, kdyby případ hodnotil též ve světle § 74 odst. 1 daňového řádu i tehdy, kdyby na něj žalobce namítající pochybení při hodnocení podání vůbec nepoukázal. Rozsah žalobních bodů je dán výhradami žalobce proti určitému hodnocení nebo postupu správního orgánu, nikoli ovšem poukazem žalobce na konkrétní zákonná ustanovení.

[34] V nynější věci tak měl správce daně postupovat podle § 74 odst. 1 daňového řádu a žalobce vyzvat, aby odstranil nejednoznačnost svého podání ze dne 13. 3. 2012, tj. aby sdělil, zda podáním zasílá výpis z účtu nebo zda tímto podáním zasílá vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti – v takovém případě by však bylo třeba nahradit nesprávnou přílohu datové zprávy a dodržet přitom i požadavek na formu vyúčtování (tiskopis

pokračování

Ministerstva financí nebo výstup z tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání shodné s tímto tiskopisem). Naznačený postup by v nynější věci měl i ten význam, že pokud by žalobce ve lhůtě stanovené správcem daně vady odstranil, dle § 74 odst. 3 daňového řádu by se na podání ze dne 13. 3. 2012 hledělo tak, jako by bylo učiněno řádně a včas, pokud by žalobce sdělil, že podáním ze dne 13. 3. 2012 chtěl zaslat vyúčtování daně, a pokud by v reakci na výzvu toto chybějící vyúčtování v patřičné formě také dodal.

[35] Krátce lze zmínit, že v nynější věci ve dnech 5. 4. 2012 a 6. 4. 2012 proběhla mezi správcem daně a žalobcem telefonická komunikace, u níž jsou strany nejednotné v tvrzení, kdo ji inicioval (k tomu viz bod [19] tohoto rozsudku). Komunikace se týkala podání ze dne 13. 3. 2012, nicméně ani z popisu tohoto telefonického hovoru žalobcem či správcem daně nelze soudit, že by po materiální stránce mohla tato komunikace představovat výzvu dle § 74 odst. 1 daňového řádu.

[36] Tím, že výzvu dle § 74 odst. 1 daňového řádu správce daně žalobci neadresoval, ačkoli by takový postup vyhovoval okolnostem nynějšího případu, nemohl být žalobce zkrácen o ochranu plynoucí z § 74 odst. 3, věty první, daňového řádu, nevydání této výzvy totiž nelze přikládat k tíži žalobce. Vady svého podání ze dne 13. 3. 2012 přitom žalobce napravil i bez výzvy. Dne 6. 4. 2012 vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 dodal. Co žalobce sledoval svým nejednoznačným podáním ze dne 13. 3. 2012, vysvětlil v žalobě ke krajskému soudu, kde poukázal na to, že k datové zprávě přiložil nesprávnou přílohu. Na toto své pochybení v podobě neúplného obsahu poukázal též v odvolání proti platebnímu výměru na pokutu, byť nikoli tak rozvitě jako v žalobě. Nejvyšší správní soud tak má za to, že v podmínkách této věci je možno stále aplikovat § 74 odst. 3, větu první, daňového řádu.

[37] Za tohoto stavu tak nelze konstatovat, že by nastaly okolnosti, s nimiž § 250 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik povinnosti hradit pokutu za opožděné tvrzení daně. Tím, že na základě § 74 odst. 3 daňového řádu lze na žalobcovo podání ze dne 13. 3. 2012 hledět tak, jako by bylo podáno řádně a včas, nebyla naplněna podmínka podání vyúčtování po stanovené lhůtě, s níž správce daně spojoval vznik povinnosti uhradit pokutu.

V. Závěr a náklady řízení

[38] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[39] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl naopak plný úspěch, náleží mu proto náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti, které sestávají z odměny za jeden úkon právní služby dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za

poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Tímto úkonem je vyjádření ke kasační stížnosti, jakožto písemné podání ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za který žalobci náleží odměna 3 100 Kč [§ 7 bod 5. a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], která se zvyšuje o paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti činí 3 400 Kč. Žalobcova advokátka sdělila, že není plátkyní daně z přidané hodnoty.

[40] Součástí náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti naopak není nárokováná náhrada za úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (tj. „*převzetí a příprava zastoupení nebo obhajoby na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb*“), jelikož daná advokátka žalobce zastupovala již v řízení před krajským soudem, s věcí i s rozsudkem krajského soudu tak musela být dobře seznámena na základě řízení před krajským soudem. V takovém případě však nelze hovořit o tom, že by příprava zastoupení pro řízení o kasační stížnosti představovala dodatečnou činnost advokátky, za kterou by příslušela odměna, odměna se přitom neposkytuje jen za sepsání plné moci. Zde lze poukázat na to, že odměnu za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu v situaci, kdy advokát zastupoval klienta již před krajským soudem, zdejší soud nepřiznal též např. v rozsudcích ze dne 12. 2. 2014, č. j. Ars 1/2014 - 34; ze dne 21. 7. 2010, č. j. 3 Ads 80/2010 - 72; a ze dne 29. 9. 2011, č. j. 8 Afs 12/2011 - 183.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. května 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu