



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Úrazová nemocnice v Brně**, se sídlem Ponávka 6, Brno, zastoupená JUDr. Antonínem Mimochoďkem, advokátem se sídlem Pekárenská 12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2014, č. j. 10889/14/5000-14101-707161, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29 Af 48/2014 - 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29 Af 48/2014 - 33, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a rozsudek krajského soudu

[1] Žalobkyně podala dne 13. 3. 2013 prostřednictvím datové zprávy neopatřené zaručeným elektronickým podpisem řádné vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období 2012. Dne 19. 3. 2013 podala osobně na podatelnu příslušného správce daně (Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I) na e-tiskopisu Potvrzení podání učiněného datovou zprávou neopatřenou uznávaným elektronickým podpisem.

[2] Dne 9. 5. 2013 vyzval správce daně žalobkyni k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2012 do 15 dnů ode dne doručení výzvy. V této výzvě správce daně uvedl, že 13. 3. 2013 žalobkyně učinila podání datovou zprávou, které však nebylo opatřeno uznávaným elektronickým podpisem. Vzhledem k tomu, že toto podání nebylo potvrzeno ani opakováno v zákonné pětidenní

lhůtě, správce daně na ně hledí, jako by nebylo učiněno. Žalobkyně dne 16. 5. 2015 podala vyúčtování daně ze závislé činnosti za zdaňovací období 2012.

[3] Dne 16. 10. 2013 vydal správce daně platební výměr č. j. 3274172/13/3001-25000-710992 na pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 104.180 Kč. V odůvodnění platebního výměru správce daně uvedl, že lhůta pro podání vyúčtování daně uplynula dne 20. 3. 2013, vyúčtování bylo podáno dne 16. 5. 2013, tj. 57 dnů po stanovené lhůtě. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl v záhlaví popsaným rozhodnutím.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně. V ní namítala, že dne 13. 3. 2013 bylo její podání obsahující vyúčtování daně ze závislé činnosti doručeno na společné technické zařízení správců daně, avšak příslušnému správci daně došlo až dne 15. 3. 2013, což lze dovodit z e-mailového potvrzení doručeného žalobkyni téhož dne. Není možné zaměňovat okamžik, kdy došlo k přijetí podání na společné technické zařízení správců daně, s okamžikem, kdy došlo příslušnému správci daně. Pětidenní lhůtu pro potvrzení podání bylo nutno počítat až od 15. 3. 2013. Potvrzení podané u příslušného správce daně dne 19. 3. 2013 tak bylo učiněno v zákonné lhůtě a vyúčtování proto bylo podáno včas.

[5] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Soud se neztotožnil s argumentací žalobkyně. Uvedl, že podání je doručeno (příslušnému správci daně) okamžikem jeho doručení na společné technické zařízení správců daně, což podporuje i judikatura správních soudů (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 48/2009 – 118). Vyúčtování daně za rok 2012 tak bylo příslušnému správci daně doručeno dne 13. 3. 2013 bez uznávaného elektronického podpisu. Muselo být proto do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno, aby mělo účinky podání v souladu s § 71 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Žalobkyně tak v uvedené lhůtě (která uplynula dne 18. 3. 2013) neučinila, neboť původní podání potvrdila až dne 19. 3. 2013. Nedošlo proto k účinnému podání předmětného vyúčtování daně.

[6] E-mailová zpráva, která byla žalobkyni doručena dne 15. 3. 2013, není potvrzením ve smyslu § 73 odst. 3 věty druhé daňového řádu, které by znamenalo, že v uvedený den došlo k doručení podání na technické zařízení správce daně. Jedná se pouze o automaticky vygenerovanou zprávu z aplikace ADIS, která má informativní charakter, že „podání bylo doručeno“, avšak nemá účinky zamýšlené žalobkyní.

[7] Krajský soud dále uvedl, že nemohl nepřihlédnout ke skutkovým okolnostem případu a k nesprávnému postupu správce daně. Z formálního hlediska sice žalobkyně nedodržela pětidenní lhůtu pro potvrzení původního podání, správce daně však zcela pominul následné podání ze dne 19. 3. 2013 a nijak s ním nenaložil, nevyzval žalobkyni k vysvětlení či doplnění, případně se vady tohoto podání nepokusil odstranit. Současně žalobkyni o neúčinnosti učiněného potvrzení a tedy i celého vyúčtování daně nijak neinformoval. Namísto toho správce daně vyčkával a teprve v květnu žalobkyni vyzval k podání daňového tvrzení. Lze tak konstatovat, že vzniklou situaci zapříčinil správce daně a porušil při tom základní zásady daňového řízení (zásadu, že správce daně šetří práva a

právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, zásadu součinnosti, zásadu poučovací, zásadu vstřícnosti a zásadu postupu bez zbytečných průtahů a minimalizace nákladů).

[8] Pokud by správce daně postupoval obezřetněji, bez průtahů a v souladu s výše citovanými zásadami a minimálním způsobem by reagoval na podání jemu doručené dne 19. 3. 2013, pak by mohla žalobkyně odstranit a napravit vady svého podání bez zaručeného elektronického podpisu mnohem dříve než 16. 5. 2013 po výzvě správce daně a teoreticky by mohla i lhůtu k podání vyúčtování předmětné daně do 20. 3. 2013 stihnout. Podané vyúčtování trpělo pouze formálním nedostatkem, který mohl být jednoduše a obratem napraven, případně mohlo být podáno nové vyúčtování daně se shodným obsahem jako původní podání. Podání ze dne 19. 3. 2013 nezpůsobilo účinky zamýšlené žalobkyní v důsledku nesprávného výpočtu pětidenní lhůty, resp. započetí běhu této lhůty, avšak správce daně s tímto podáním nijak nenaložil, přestože opožděnost podání rozpoznal. Krajský soud proto rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[9] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (stěžovatel) kasační stížností, v níž uplatňuje důvody, které formálně podrazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Krajský soud dle stěžovatele nesprávně nahlíží na potvrzení podání ze dne 19. 3. 2013. Soud nejprve uvádí, že jde toliko o opožděně podané potvrzení předchozího podání, následně se jeho náhled mění – dle soudu měl správce daně tento úkon hodnotit jako nové podání, na které měl samostatně reagovat. S takovým posouzením se stěžovatel neztotožňuje a není mu zřejmé, proč by měl být úkon ze dne 19. 3. 2013 potvrzením podání (tedy jeho nedílnou součástí) a současně novým, byť vadným, podáním.

[11] V dané věci je dle stěžovatele jednoznačné, že žalobkyně věděla o tom, že vyúčtování podala dne 13. 3. 2013 bez zaručeného elektronického podpisu a výhradně za účelem potvrzení tohoto podání vytiskla z aplikace EPO e-tiskopis (potvrzení podání), který podepsala a 19. 3. 2013 doručila správci daně. Následně dodané potvrzení nelze kvalifikovat jako samostatné podání, neboť jde v podstatě o podpis, tedy součást původního podání.

[12] Stěžovatel se neztotožňuje s tvrzením soudu, že měl povinnost vyrozumět žalobkyni o neúčinném potvrzení jejího podání. Daňový řád nespojuje s marně uplynutou lhůtou k zopakování či potvrzení podání dle § 71 odst. 3 povinnost správce daně podatele o této objektivní a jemu jistě známé skutečnosti vyrozumět. Na daný případ není možno ani analogicky aplikovat § 74 odst. 1 daňového řádu, neboť v případě vad podání ve smyslu tohoto ustanovení bude po podateli vyžadována větší míra aktivity směřující k odstranění vad podání. Není proto možno hovořit o úmyslném vyčkávacím postupu správce daně, neboť zákon mu žádnou povinnost, kterou by mohl porušit, neukládal. Bez spojení

s konkrétní povinností stanovenou zákonem nelze konstruovat ze samotných zásad správy daní, které mají sloužit jako interpretační vodítka k výkladu konkrétní normy, další povinnosti správce daně.

[13] Proti závěru soudu, že postup správce daně byl vyčkávací, s úmyslem se žalobkyní nekomunikovat a zapříčinit vznik příslušenství k dani, se stěžovatel důrazně ohrazuje. Od okamžiku, kdy žalobkyně učinila vadné podání a jeho opožděné potvrzení, do vydání výzvy k řádnému podání vyúčtování uplynulo 33 pracovních dní. Nejedná se o nepřiměřenou dobu; zpracování podání a jeho potvrzení, jejich posouzení a realizace úkonů správce daně reagující na tato podání objektivně vyžadují určitý časový prostor a není legitimní ani reálné očekávání, že na každé podání daňového subjektu bude správce daně spravující tisíce daňových subjektů reagovat obratem. Stěžovatel nepovažuje za správnou úvahu krajského soudu, který odpovědnost za způsob, jakým se žalobkyně rozhodla přistoupit ke splnění své povinnosti tvrdit daň, resp. Za následky tohoto postupu, přenesl na správce daně. Krajský soud též nesprávně vykládá zásadu poučovací obsaženou v § 6 odst. 3 daňového řádu. Zde se jednoznačně nejednalo o situaci, kdy by poučení vyžadoval zákon.

[14] Stěžovatel má dále za to, že se krajský soud dopustil tzv. jiné vady řízení, neboť postavil nosné důvody svého rozsudku na zcela jiných důvodech, než jaké žalobkyně uplatnila v žalobě. Krajský soud v odst. 36 a 37 rozsudku výslovně uvádí, že se neztotožnil s argumentací žalobkyně. Od odst. 43 přednáší krajský soud svou argumentaci, která se zásadně odchyluje od žalobních bodů. Žalobkyně požadovala zrušení rozhodnutí žalovaného, protože měla za to, že její podání ze dne 13. 3. 2013 bylo řádně a včas potvrzeno. Krajský soud však rozhodnutí žalovaného zrušil, protože dospěl k závěru, že opožděné potvrzení původního podání mělo být překvalifikováno na podání nové. Krajský soud tedy sám vyhledával důvody pro zrušení správního rozhodnutí, které nebyly žalobkyní tvrzeny, ani naznačeny, čímž porušil dispoziční zásadu ovládající řízení o žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). V tomto případě nešlo o důvody, ke kterým musel krajský soud přihlížet z úřední povinnosti. Průlom do dispoziční zásady byl odůvodněn pouze odkazy na základní zásady správy daní, což není dostatečný důvod pro to, aby krajský soud v řízení o žalobě vyhledával jiné než uplatněné argumenty pro zrušení správního rozhodnutí.

[15] Stěžovatel závěrem podotýká, že krajský soud zavázal žalovaného v dalším řízení svým právním názorem, avšak není zřejmé, jak má stěžovatel v dalším řízení postupovat. Aplikace § 250 daňového řádu není vázána na úvahu správce daně, ale na objektivní skutečnost, kterou je běh času – pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká ze zákona a vzhledem k podání vyúčtování až dne 16. 5. 2013 tedy pokuta žalobkyni vzniknout musela.

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

[17] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že krajský soud správně poukázal na porušení základních zásad daňového řízení. Podstatou sankce za nepodání daňového přiznání je donutit vrchnostenským přístupem daňové subjekty daň přiznat a

zaplatit. V případě žalobkyně byl ale základní cíl správy daní splněn – daň byla v plné výši uhrazena. Správce daně měl k dispozici údaje o vyměřovaných povinnostech, jen došlo k formální chybě, která učinila podání žalobkyně neúčinným. Zasláním potvrzení učinila žalobkyně podání vůči správci daně, který je měl posoudit podle jeho skutečného obsahu a případně žalobkyni vyzvat k doplnění, či odstranění vad.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením formálních náležitostí kasační stížnosti, přičemž konstatoval, že se jedná o včasnou kasační stížnost, podanou osobou řádně zastoupenou, která míří proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a současně zkoumal, zda rozsudek netrpí vadami, ke kterým musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou jiné vady řízení před krajským soudem, neboť porušení dispoziční zásady je vadou, ke které musí kasační soud přihlížet též z úřední povinnosti. Pokud by Nejvyšší správní soud shledal, že v průběhu řízení před krajským soudem došlo k této vadě, napadený rozsudek by musel pro jinou vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé zrušit a věc soudu vrátit k dalšímu řízení.

[21] Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává soud napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Z citovaného ustanovení vyplývá, že soudní řízení správní je založeno na dispoziční zásadě. Tato zásada se promítá i do ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., které ukládá žalobci povinnost označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah napadení správního rozhodnutí a uvedení důvodů totiž znamená povinnost žalobce tvrdit, že správní rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o rozhodnutí nicotné. Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě z absentujícího důvodu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 – 65, a ze dne 31. 8. 2005, č. j. 6 As 45/2004 – 84). Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84 (publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS) „soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Je vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu; je rovněž na její vůli, jaká pochybení označí za podstatná“.

[22] V nyní souzené věci krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele proto (a šlo o jediný důvod, pro které bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno), že správce daně porušil základní zásady daňového řízení, neboť se nijak nepokusil odstranit vady podání žalobkyně ze dne

19. 3. 2013, žalobkyni neupozornil na opožděnost potvrzení a toto podání nijak nezohlednil (podrobněji body [7] až [8] tohoto rozsudku).

[23] Z obsahu podané žaloby (srov. bod [4] tohoto rozsudku) však nevyplývá, že by žalobkyně v žalobě vznesla jakoukoli, byť obecnou, námitku, která by byla předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Naopak z odůvodnění rozsudku je zřejmé, že veškerou žalobní argumentaci shledal krajský soud nedůvodnou. Krajský soud tak napadeným rozsudkem popřel princip vyjádřený v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s., neboť přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů. Krajský soud nebyl oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (a případně tedy i nad rámec žalobních bodů).

[24] Výjimku z dispoziční zásady stanoví § 76 odst. 2 s. ř. s., podle něž vysloví soud i bez návrhu nicotnost rozhodnutí. Judikatura (srov. mnohé nálezy Ústavního soudu, např. ze dne 21. 4. 2009, č. j. II. ÚS 1464/07, ze dne 31. 3. 2009, č. j. I. ÚS 1138/08) dále dovodila, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti též k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy či prekluze práva. Pro vady řízení je bez žalobní námítky soud oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pouze tehdy, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (srov. výše citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84). Tak tomu v nyní projednávané věci nebylo. Vady postupu správce daně, pro které krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, nebránily soudu v přezkoumání napadených rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, což plyne již ze samotného obsahu odůvodnění rozsudku krajského soudu.

[25] Nejvyšší správní soud dodává, že za této situace se již nevěnoval vypořádání námitek směřujících proti věcnému posouzení provedenému krajským soudem, neboť to, jak vyplývá z výše uvedeného, bylo v rozsudku krajského soudu učiněno nezákonně a nad rámec žalobních bodů. Není tedy důvodu, aby se Nejvyšší správní soud správností těchto závěrů zabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud zatížil svůj rozsudek jinou vadou řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pro kterou soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s., větou první před středníkem, napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto řízení bude na krajském soudu, aby přezkoumal napadené správní rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (důvodů), jak byly žalobkyní uplatněny v žalobě, případně z důvodů, ke kterým musí přihlížet z úřední povinnosti.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 19. října 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu