



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobkyně: **JUDr. K. T.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2017, č. j. 41373/17/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2019, č. j. 30 Af 76/2017 - 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2019, č. j. 30 Af 76/2017 - 52, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Ivančicích (dále jen „správce daně“), rozhodnutím ze dne 30. 6. 2017, č. j. 3287641/17/3012-51525-701464, podle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zastavil daňové řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008, které nesplňovalo podmínky stanovené v § 141 odst. 2 daňového řádu. Předmětné dodatečné daňové přiznání totiž podala žalobkyně dne 6. 6. 2017, přičemž lhůta pro jeho podání uplynula dne 31. 1. 2017. V něm žalobkyně současně v rozporu s § 141 odst. 2 daňového řádu namítala vady postupu správce daně. Vymezené důvody pro podání dodatečného daňového přiznání dále správce daně označil jako skutečnosti, které nenavádějí tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši.

[2]Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 9. 2017, č. j. 41373/17/5300-21443-702551, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil napadené rozhodnutí správce daně. Konstatoval, že podání žalobkyně ze dne 16. 1. 2017 nazvané „*Odůvodnění k dodatečnému daňovému přiznání k DPH za zdaňovací období 7/2008*“ nevykazovalo žádnou vadu, která by odůvodňovala postup podle § 74 daňového řádu. Název podání i jeho obsah byly podle žalovaného v souladu, přičemž sice naznačovalo úmysl žalobkyně podat dodatečné daňové přiznání, úlohou správce daně však není zkoumat záměr žalobkyně, tedy co udělat hodlala či co opomněla, ale pouze hodnotit to, co žalobkyně skutečně učinila. Následně žalovaný zdůraznil, že s účinností od 1. 5. 2016 došlo k novelizaci ustanovení § 101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), přičemž podle jeho odst. 4 je podání s neodpovídajícím formátem či strukturou neúčinné. Pokud mělo podání žalobkyně ze dne 16. 1. 2017 suplovat dodatečné daňové přiznání, pak dle názoru žalovaného nebylo učiněno formalizovaným způsobem, tj. bylo podáno v rozporu s § 72 odst. 1 daňového řádu a § 101a zákona o dani z přidané hodnoty, a proto nemohlo vyvolat právní účinky zahájení doměřovacího řízení. Žalovaný dále konstatoval, že správce daně nepochybil, pokud v odůvodnění rozhodnutí vycházel z informací získaných z podání žalobkyně ze dne 16. 1. 2017, avšak předmětné podání jako dodatečné daňové přiznání neposoudil. Správce daně podle žalovaného správně zhodnotil také dodatečné daňové přiznání ze dne 6. 6. 2017 jako nepřipustné, protože v něm žalobkyně v rozporu s § 141 odst. 2 daňového řádu namítala vady postupu správce daně. Žalovaný uzavřel, že dodatečné daňové přiznání na daň nižší představuje speciální instrument ve vztahu k institutu obnovy řízení, přičemž dodatečné daňové přiznání nemůže sloužit k odstraňování nezákonností a vad řízení.

[3]Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 28. 2. 2019, č. j. 30 Af 76/2017 - 52, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Konstatoval, že dne 16. 1. 2017 žalobkyně učinila podání, které nelze považovat za dodatečné daňové přiznání. Následně odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 - 74, a ze dne 31. 7. 2015, č. j. 8 Afs 22/2015 - 37, a konstatoval, že podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle svého skutečného obsahu, nikoliv podle svého označení. Správci daně však nepřislší, aby určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný, než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání domýšlel nebo činil závěry z něho nevyplývající. Postupem podle § 70 odst. 2 daňového řádu současně nelze napravovat omyl podatele, který učinil jiný procesní úkon, než jaký skutečně zamýšlel. Krajský soud dále konstatoval, že podání žalobkyně ze dne 16. 1. 2017 nelze považovat za dodatečné daňové přiznání ani materiálně, nebyl proto dán důvod, aby správce daně postupoval podle § 74 daňového řádu, protože zde nebyl dán žádný rozpor mezi formou a obsahem podání. Z předmětného podání jasně vyplývalo, že dodatečné daňové přiznání měla žalobkyně dříve podat samostatně, úkolem správce daně proto nebylo domýšlet za ni učinění tohoto úkonu. To ostatně podporuje i argumentace žalobkyně, že dne 16. 1. 2017 zaslala správci daně v datové zprávě předepsaný formulář. Tuto skutečnost však podle názoru krajského soudu žalobkyně nijak neprokázala. Následně krajský soud konstatoval, že správce daně i žalovaný správně posoudili dodatečné daňové přiznání podané žalobkyní dne 6. 6. 2017 jako opožděné a řízení proto v souladu s platnými právními předpisy zastavili.

[4]Krajský soud se však neztotožnil s odkazem žalovaného na § 101a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť toto ustanovení nebylo možné v posuzovaném případě

pokračování

aplikovat. Podle čl. III odst. 2 přechodných ustanovení zákona č. 113/2016 Sb. totiž pro podání týkající se starších zdaňovacích období platila předchozí právní úprava, která odstavec čtvrtý předmětného ustanovení neobsahovala. Dále se krajský soud neztotožnil se závěrem žalovaného o nepřipustně namítaných vadách postupu správce daně, který představoval druhý důvod nepřipustnosti podání. V něm popsané důvody totiž představovaly nové informace, které stěžovatelka zjistila z trestního spisu, a nikoli námitky směřující do hodnocení důkazů. Smysl výluky uvedené v § 141 odst. 2 věty za středníkem daňového řádu spočívá v tom, aby institut dodatečného daňového přiznání nebyl užíván v případech, kdy je možno se nápravy domáhat prostřednictvím opravných prostředků. To platí i u námitky směřující do hodnocení důkazů správcem daně, nicméně o ně se nutně nejedná, pokud daňový subjekt pouze předloží nové informace k provedeným důkazům. Proto nebylo možné bez bližšího prověření předkládaných informací tyto označit za zjevně nepřipustné. Krajský soud však zdůraznil, že vzhledem k opožděnosti podaného dodatečného daňového přiznání tento závěr nic nemění na posouzení věci.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost. V ní namítla, že podle obsahu úředního záznamu ze dne 2. 2. 2017, č. j. 432868/17/3012-51525-701464, správce daně v daňovém řízení nepokračoval, protože stěžovatelka neučinila podání ze dne 16. 1. 2017 podle § 72 odst. 1 daňového řádu formalizovaným způsobem. Proto správce daně vzal toto podání pouze na vědomí. Tato vada by však, jak sám krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, nezpůsobila neúčinnost předmětného podání. Krajský soud však neprovedl důkaz obsahem předmětného úředního záznamu, proto nezjistil všechny relevantní skutkové okolnosti případu. Stěžovatelka dále konstatovala, že v podaném dodatečném daňovém přiznání ze dne 16. 1. 2017 nelze nalézt tak hluboký rozpor mezi jeho označením a obsahem, který by odůvodňoval postup podle § 74 daňového řádu. Správce daně se přitom nijak nesnažil zjistit, zda a jakou formou stěžovatelka podala dodatečné daňové přiznání, na které v podání ze dne 16. 1. 2017 odkazuje, ačkoliv tak mohl bez sebemenších potíží učinit prostřednictvím vzájemné elektronické komunikace. Dodatečné daňové přiznání ze dne 6. 6. 2017 tak podle názoru stěžovatelky představovalo pouze opakování podání ze dne 16. 1. 2017, kterým bylo řádně zahájeno daňové řízení, nikoliv podání opožděné. O průběhu doměřovacího daňového řízení však správce daně stěžovatelku nijak neinformoval. Stěžovatelka uzavřela, že správce daně zastavil daňové řízení v rozporu s § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Nejvyššímu správnímu soudu proto navrhla, aby zrušil napadený rozsudek, jakož i rozhodnutí žalovaného a správce daně.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a konstatoval, že podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 představovalo pouze odůvodnění dodatečného daňového přiznání, nikoliv dodatečné daňové přiznání samotné. Uvedené ostatně vyplývá i z úředního záznamu správce daně ze dne 2. 2. 2017, přičemž nebylo jeho úkolem, aby podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 přisuzoval jiný význam či si jej jakkoliv domýšlel. Proto nemohl správce daně podání posoudit ani podle jeho obsahu podle § 70 odst. 2 daňového řádu. Dodatečné daňové přiznání, které stěžovatelka podala dne 6. 6. 2017, tak představovalo podání opožděné, jelikož lhůta k jeho podání uplynula dne 31. 1. 2017. Nejvyššímu správnímu soudu proto žalovaný navrhl, aby kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[8] Spornou je v posuzovaném případě otázka, jestli lze podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 považovat za dodatečné daňové přiznání, a dále zdali měl správce daně povinnost vyzvat stěžovatelku k nápravě vad předmětného podání.

[9] Podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle svého skutečného obsahu bez ohledu na to, jak je označeno.

[10] Podle § 72 odst. 1 daňového řádu lze dodatečné daňové přiznání podat pouze na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, která má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem.

[11] Podle § 70 odst. 3 daňového řádu musí být z podání zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje. Podle § 141 odst. 5 daňového řádu *„V dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování uvede daňový subjekt rozdíl oproti poslední známé dani a den jeho zjištění; v případě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování podle odstavců 2 a 4 uvede i důvody pro jeho podání.“*

[12] Podle § 74 odst. 1 daňového řádu *„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.“*

[13] V posuzovaném případě ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka podala prostřednictvím datové schránky dne 16. 1. 2017 podání označené jako *„Odůvodnění k dodatečnému daňovému přiznání k DPH za zdaňovací období 7/2008“*. Součástí datové zprávy současně nebyl vyplněný odpovídající formulář pro podání dodatečného daňového přiznání. Dne 2. 2. 2017 správce daně vyhotovil úřední záznam č. j. 432868/17/3012-51525-701464, kterým vzal podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 na vědomí, a konstatoval, že dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008 dosud stěžovatelka nepodala, přičemž k jeho podání je potřeba v souladu s § 72 odst. 1 daňového řádu využít odpovídající formulář. Dne 6. 6. 2017 podala stěžovatelka na odpovídajícím formuláři dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 podle jeho skutečného obsahu a konstatuje, že předmětné podání naplňuje zákonné požadavky kladené na náležitosti dodatečného daňového

pokračování

přiznání formulované v § 70 odst. 3 a § 141 odst. 5 daňového řádu. Z podání je zřejmé, že jej činí stěžovatelka, týká se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008, přičemž stěžovatelka v bodě 3. předmětného podání navrhuje stanovení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty ve výši 950.000 Kč. Současně z podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 vyplývá rozdíl oproti poslední známé dani ve výši uplatněného daňového odpočtu, tj. 950.000 Kč, a dále den jeho zjištění 1. 12. 2016. Stěžovatelka v předmětném podání dále vymezuje důvody pro podání dodatečného daňového přiznání, kterými zpochybnila dokazování provedené v předcházejícím daňovém řízení.

[15] Zdejší soud v rozsudku ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 176/2014 - 30, konstatoval, že *„žalobcovy přípisy obsahovaly skutečnosti, které by jinak byly součástí formálně správného daňového přiznání. Správce daně proto měl vyzvat žalobce k odstranění vad přípisů, které nebyly podány na předepsaných formulářích“*, přičemž zde uvedené závěry lze plně využít i pro nyní posuzovaný případ. Podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 obsahovalo všechny skutečnosti, které by jinak byly součástí formuláře pro podání dodatečného daňového přiznání, avšak správce daně stěžovatelku nevyzval, aby odstranil formální vady tohoto podání. Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně pochybil, pokud podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 neposuzoval v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu podle jeho skutečného obsahu a současně nevyzval stěžovatelku k nápravě vad.

[16] Jakkoliv lze přisvědčit konstatování, že správce daně nemůže žádným způsobem „domýšlet“ obsah podání stěžovatelky či činit závěry, které z něj nevyplývají, lze v posuzovaném případě z předmětného podání zjistit jasný úmysl stěžovatelky, kterým je podání dodatečného daňového přiznání. K obdobnému závěru dospěl i žalovaný, který konstatoval, že podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 naznačuje její úmysl podat dodatečné daňové přiznání. Za situace, kdy je z podání stěžovatelky zřejmý její úmysl a současně obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, avšak jeho projednání brání formální či obsahové vady, je v souladu s § 74 odst. 1 daňového řádu na místě postup správce daně směřující k nápravě těchto vad pomocí výzvy k jejich odstranění. Ke stejnému závěru, jenž lze plně aplikovat i v posuzovaném případě, dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 10. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006 - 90, ve kterém konstatoval, že *„za situace, kdy podání nebyla učiněna na předepsaných formulářích, měl vzhledem k ust. § 74 odst. 1 daňového řádu správce daně vyzvat žalobce k odstranění jejich vad.“*

[17] Nejvyšší správní soud doplňuje, že ani za situace, kdy žalovaný i správce daně neposoudili podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 jako dodatečné daňové přiznání, nebylo na místě vydání úředního záznamu ze dne 2. 2. 2017, č. j. 432868/17/3012-51525-701464. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013 - 31, totiž *„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.“* V posuzovaném případě stěžovatelka učinila podání, jehož obsah se shodoval se svým označením. Pokud správce daně zhodnotil povahu předmětného podání a dospěl k závěru, že se nejedná o dodatečné daňové přiznání, nabízí se zcela logicky otázka, čeho by vlastně chtěla stěžovatelka svým podáním dosáhnout. Jestliže si správce daně nebyl jistý, z jakého důvodu bylo podání učiněno a co sledovalo, měl podle § 74 odst. 1 daňového řádu vyzvat stěžovatelku k odstranění takové vady, nikoliv podání pouze vzít na vědomí.

[18] Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného konstatuje, že předmětný úřední záznam správce daně naznačuje závěr, že podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 lze materiálně považovat za dodatečné daňové přiznání. Správce daně v úředním záznamu konstatoval, že vzhledem k tomu, že dodatečné daňové přiznání nebylo podáno formalizovaným způsobem v souladu s § 72 odst. 1 daňového řádu, bere podání stěžovatelky pouze na vědomí. Na základě takové formulace proto lze usoudit, že podání stěžovatelky správce daně pouze vzal na vědomí právě v důsledku formální vady, přičemž však v rozporu s § 74 odst. 1 daňového řádu stěžovatelku k odstranění této vady nevyzval. Dodatečné daňové přiznání v materiálním smyslu tak překvalifikoval na podání, které dodatečným daňovým přiznáním není. Ve vztahu k výše uvedenému Nejvyšší správní soud odkazuje na své dřívější závěry formulované v rozsudku ze dne 29. 5. 2015, č. j. 2 Afs 69/2015 - 32, že *„nedostatek formy podání totiž nemůže mít za následek překvalifikování skutečného obsahu tohoto podání, pouze (a to v krajním případě) jeho neúčinnost v případě, že ten, kdo formálně vadné podání učinil, neodstraní správcem daně označené vady ve lhůtě k tomu stanovené (§ 74 odst. 3 věta druhá daňového řádu). To však pouze za předpokladu, že správce daně dostál své povinnosti dle § 74 odst. 1 tohoto zákona, podle něhož musí podatele k odstranění spatřovaných vad vyzvat a stanovit k tomuto lhůtu.*

[19] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že podání stěžovatelky ze dne 16. 1. 2017 lze podle § 70 odst. 2 daňového řádu materiálně považovat za dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008. Za situace, kdy takové podání nebylo v souladu s § 72 odst. 1 daňového řádu učiněno formalizovaným způsobem, bylo povinností správce daně vyzvat stěžovatelku, aby podle § 74 odst. 1 daňového řádu odstranila jeho vady.

IV. Závěr

[20] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský vázán výše uvedeným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud však nemohl postupovat podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a současně se zrušením rozsudku krajského soudu zrušit i rozhodnutí žalovaného a správce daně, jak stěžovatelka požadovala. V řízení o této kasační stížnosti se totiž nebylo možné zabývat úvahami krajského soudu ohledně nemožnosti aplikace novelizovaného znění § 101a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty na posuzovaný případ a nesprávnosti závěru žalovaného o nepřipustně namítaných vadách postupu správce daně v předmětném podání. Zrušením rozhodnutí správních orgánů by tedy došlo ke zkrácení procesních práv žalovaného, který by neměl možnost uvedené závěry krajského soudu napadnout kasační stížností.

[21] V dalším řízení rozhodne krajský soud také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

pokračování

V Brně dne 24. října 2019

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu