



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Libs Glass, kom. spol. v likvidaci**, se sídlem Rokycanova 368, Libochovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 2. 2022, č. j. 16 Af 9/2019-49,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 2. 2022, č. j. 16 Af 9/2019-49, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:**

**I.**

**Průběh dosavadního řízení**

[1] Žalobci byly platebními výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 14. 3. 2019, č. j. 577245/19/2506-50523-507797, č. j. 577293/19/2506-50523-507797 a č. j. 577364/19/2506-50523-507797, dle § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), vyměřeny pokuty za nepodání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017, vždy ve výši 500 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 6. 2019, č. j. 25918/19/5200-11431-712433, dílčím způsobem změnil výroky uvedených platebních výměrů tak, že zejména podrobněji popsal jednání žalobce, pokuty však ponechal ve stejné výši.

[2] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou, v níž uvedl, že je podnikatelem pouze z důvodu svého zápisu v obchodním rejstříku, nemá žádný majetek ani nevykazuje žádnou činnost a není držitelem živnostenského oprávnění. Od 20. 10. 2003, kdy mu byl jmenován nový likvidátor, vždy ve lhůtě pro podání daňového přiznání oznámil uvedené skutečnosti správci daně. V přechozích letech odkazoval na § 136 odst. 5 daňového řádu. Správce daně však tato oznámení opakovaně ignoruje a vyzývá žalobce k podání daňového přiznání v náhradní lhůtě. Na tyto výzvy již žalobce nereaguje a správce daně mu ukládá pokuty za nepodání daňového přiznání. Žalobce má za to, že na něj vůbec nedopadá zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť nevykazuje žádný příjem ve smyslu § 18 odst. 1 tohoto zákona. Nesouhlasí tedy s názorem žalovaného, že na věc nelze uplatnit § 136 odst. 5 daňového řádu, neboť jeho použití vylučuje zvláštní úprava obsažená v zákoně o daních z příjmů. Postup daňových orgánů považuje žalobce za projev přepjatého formalismu.

[3] Krajský soud shledal žalobu důvodnou, zrušil proto žalobou napadené rozhodnutí i shora uvedené platební výměry. Za rozhodující pro posouzení věci považoval krajský soud to, zda byl žalobce povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015, 2016 a 2017 na tiskopise vydaném Ministerstvem financí, nebo nikoliv.

[4] Krajský soud s odkazem na komentářovou literaturu týkající se § 136 daňového řádu konstatoval, že nevznikla-li daňovému subjektu daňová povinnost např. z toho důvodu, že neměl žádné zdanitelné příjmy, je povinen tuto skutečnost sdělit správci daně ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání. Pro toto podání není předepsána žádná forma. Pokud tedy daňový subjekt uvedenou povinnost splní, nemusí již podávat řádné daňové tvrzení.

[5] Krajský soud s odkazem na obsah daňového spisu uvedl, že žalobce zaslal správci daně vždy ve lhůtě pro podání konkrétního daňového přiznání oznámení, v němž uvedl, že v příslušném zdaňovacím období nevyvíjel žádnou činnost, nedisponoval žádným majetkem, nebyl držitelem žádného živnostenského oprávnění či koncese ani nevedl žádný bankovní účet, a zdůraznil, že nenastaly žádné okolnosti relevantní pro vykázání základu daně z příjmů právnických osob. Z těchto oznámení bylo dle krajského soudu zřejmé, že žalobce v dotčených zdaňovacích obdobích neměl žádné zdanitelné příjmy, a tudíž mu nevznikla povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.

[6] Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalovaného, který poukazoval na to, že se na posuzovanou věc uplatní zvláštní úprava obsažená v § 38m odst. 1 zákona o daních z příjmů, který nestanoví žádné výjimky z povinnosti právnických osob podat daňové přiznání. Uvedená skutečnost dle krajského soudu aplikací § 136 odst. 5 daňového řádu nevyklučuje. Pokud by § 136 odst. 5 daňového řádu neměl být v případě daně z příjmů právnických osob použitelný, musel by zákon o daních z příjmů jeho aplikaci výslovně vyloučit. Na podporu svého závěru odkázal krajský soud na důvodovou zprávu k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů (dále jen „zákonné opatření č. 344/2013 Sb.“), jímž byl do zákona o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2014 vložen mj. § 38mc upravující výjimky z oznamovací povinnosti dle § 136 odst. 5 daňového řádu.

pokračování

## II.

### Obsah kasační stížnosti

[7] Žalovaný (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností. Trvá na tom, že daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob nelze nahradit oznámením dle § 136 odst. 5 daňového řádu. Daňový řád je obecný právní předpis upravující správu daní, který se uplatní subsidiárně pouze tehdy, nestanoví-li zvláštní zákon jinak. Problematika podávání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob je ovšem regulována zvláštní úpravou § 38m zákona o daních z příjmů, od něhož se lze odchýlit pouze v případech stanovených v § 38mb téhož zákona, který však na posuzovanou věc nedopadá. Tato zvláštní úprava tedy dle stěžovatele vylučuje aplikaci § 136 odst. 5 daňového řádu v případě daně z příjmů právnických osob. Žalobce proto byl dle stěžovatele povinen podat daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za dotčená zdaňovací období.

[8] Stěžovatel poukázal ve vztahu k žalobci též na to, že podle § 240c odst. 1 daňového řádu, dojde-li ke zrušení právnické osoby s likvidací, trvá povinnost podávat daňové tvrzení až do dne zániku této právnické osoby.

[9] O tom, že daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob nelze nahradit oznámením dle § 136 odst. 5 daňového řádu, svědčí dle stěžovatele rovněž historický výklad. V této souvislosti stěžovatel poukázal na to, že § 38m odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, výslovně stanovil, že daňové přiznání se podává i v případě, kdy je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta. Dané ustanovení bylo následně novelizováno zákonným opatřením č. 344/2013 Sb. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že novelizace § 38m odst. 1 zákona o daních z příjmů představuje pouze jeho legislativně technickou úpravu a zpřesnění, jejímž cílem bylo zdůraznit, že právnická osoba je kromě případů stanovených v § 38mb zákona o daních z příjmů vždy povinna podat daňové přiznání. Stěžovatel v dané souvislosti odkázal rovněž na odbornou literaturu. Krajský soud dle stěžovatele jím citovanou komentářovou literaturu nesprávně vyložil, neboť ta ve skutečnosti nepodporuje závěr, který přijal.

[10] Stěžovatel rovněž poukázal na to, že podání daňového přiznání na předepsaném tiskopise (případně na výstupu z počítačové tiskárny shodného obsahu a uspořádání, jaké má tiskopis) je i v případě nulové daňové povinnosti kvalitativně odlišné od pouhého sdělení, že daňová povinnost nevznikla, neboť k nulové daňové povinnosti nemusí nutně vést pouze skutečnost, že poplatník nedosahuje žádných příjmů, ale i skutečnost, že v důsledku uplatnění daňových výjimek a výhod může být základ daně nebo daňová povinnost ve výši nula, ačkoliv poplatník vlastní majetek a aktivně vyvíjí činnost. Zákon proto záměrně nerozlišuje, z jakého důvodu daňová povinnost nevznikla. Požadavek na podání daňového přiznání na předepsaném tiskopise tedy není pouhou zbytečnou formalitou. Stěžovatel dodal, že z povinnosti podat daňové přiznání nejsou vyloučeni ani ti poplatníci, kteří mají vždy všechny příjmy od daně osvobozené nebo mají sazbu daně ve výši 0 %, a proto daňovou povinnost ve smyslu kladné daně nikdy nevyčíslí, a upozornil, že daní ve smyslu § 2 odst. 4 daňového řádu je rovněž daňová ztráta, není tedy na místě poukazovat na vztah mezi daňovou povinností a dosahováním zdanitelných příjmů.

[11] Stěžovatel následně znovu obsáhle popsal postup žalobce, který nesplnil svou zákonnou povinnost a nereagoval na výzvy správce daně, pokuta mu tedy byla dle stěžovatele uložena v souladu se zákonem.

[12] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

### III.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[14] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[15] V posuzovaném případě je sporné, zda se na projednávanou věc uplatní § 136 odst. 5 daňového řádu, nebo je jeho použití vyloučeno zvláštní právní úpravou obsaženou v § 38m a násl. zákona o daních z příjmů.

[16] Dle § 135 odst. 1 daňového řádu je řádné daňové tvrzení povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván.

[17] Dle § 136 odst. 5 daňového řádu, nevznikla-li daňovému subjektu ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani, ke které je registrován, sdělí tuto skutečnost správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování.

[18] Dle § 4 daňového řádu se tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.

[19] Dle § 38m odst. 1 zákona o daních z příjmů je poplatník povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Dle odstavce 2 uvedeného ustanovení, je-li zdaňovací období kratší než 1 rok, podává se daňové přiznání ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců.

[20] Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob je dále konkretizována v § 38ma, § 38mb a § 38mc zákona o daních z příjmů. V § 38ma uvedeného zákona jsou upraveny situace, v nichž je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání nad rámec pravidelného daňového přiznání za zdaňovací období ve smyslu § 38m zákona o daních z příjmů.

[21] V § 38mb zákona o daních z příjmů jsou zakotveny výjimky z povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Dle uvedeného ustanovení není daňové přiznání povinen podat a) veřejně prospěšný poplatník, pokud (1) má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené nebo příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, a (2) nemá povinnost uplatnit postup podle § 23 odst. 3 písm. a) bodu 8 zákona o daních z příjmů, dále b) společenství vlastníků jednotek, pokud má pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené nebo příjmy, z

pokračování

nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, c) veřejná obchodní společnost, d) zanikající nebo rozdělovaná obchodní korporace za období od rozhodného dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, pokud není stanoveno jinak.

[22] V § 38mc zákona o daních z příjmů jsou upraveny výjimky z oznamovací povinnosti podle § 136 odst. 5 daňového řádu. Konkrétně dle tohoto ustanovení platí, že veřejně prospěšný poplatník a společenství vlastníků jednotek, kterým nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob, nejsou ani povinni sdělit tuto skutečnost správci daně dle § 136 odst. 5 daňového řádu.

[23] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že § 38m až 38mc zákona o daních z příjmů obsahují komplexní zvláštní právní úpravu povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a výjimek z této povinnosti. Povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob je v návaznosti na § 135 odst. 1 daňového řádu stanovena v § 38m a 38ma zákona o daních z příjmů. Výjimky z povinnosti podat daňové přiznání k této dani stanoví § 38mb uvedeného zákona. V tam stanovených případech nejsou daňové subjekty povinny podat daňové přiznání. V případech uvedených v § 38mc zákona o daních z příjmů pak daňový subjekt nemusí plnit ani uvedenou oznamovací povinnost dle § 136 odst. 5 daňového řádu.

[24] Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů obsahuje komplexní úpravu povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, není na místě u daňových subjektů, na něž podle citovaných ustanovení tohoto zákona dopadá uvedená povinnost, použít obecnou úpravu obsaženou v § 136 odst. 5 daňového řádu. Jinými slovy, výčet výjimek z povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob obsažený v § 38mb zákona o daních z příjmů je úplný. Naopak ty daňové subjekty, které jsou zproštěny povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob dle § 38mb zákona o daních z příjmů, jsou povinny učinit oznámení dle § 136 odst. 5 daňového řádu, pokud jim v daném zdaňovacím období nevznikla daňová povinnost a pokud nejsou povinnosti učinit toto oznámení zproštěny na základě § 38mc zákona o daních z příjmů.

[25] O tom, že se povinnost podat daňové přiznání vztahuje i na případy, kdy daňový subjekt vykáže základ daně ve výši nula nebo vykáže daňovou ztrátu, svědčí rovněž stěžovatelem předestřený historický výklad.

[26] Ustanovení § 38m zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013, výslovně stanovilo, že daňové přiznání se podává i v případě, kdy je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta. Tato úprava byla změněna zákonným opatřením č. 344/2013 Sb.

[27] V důvodové zprávě k zákonnému opatření č. 344/2013 Sb. je ke změně § 38m zákona o daních z příjmů uvedeno následující:

*„Ustanovení upravuje obecná pravidla týkající se podávání daňového přiznání. Zbýlý dosavadní obsah ustanovení § 38m byl zčásti rozdělen do ustanovení § 38ma až 38mc a zčásti vypuštěn pro nadbytečnost. Vypuštěna byla ustanovení týkající se podílových fondů z důvodu nadbytečnosti.*

Odstavec 1 je legislativně technickou úpravou ustanovení a spočívá ve zpřesnění a zjednodušení stávajícího textu. Navrhovaná úprava zdůrazňuje, že právnická osoba je kromě

*případů stanovených v § 38mb povinna vždy podat daňové přiznání. Toto ustanovení navazuje na § 135 daňového řádu.*“ (důraz doplněn)

[28] Z citované pasáže důvodové zprávy vyplývá, že ačkoliv relevantní znění § 38m zákona o daních z příjmů již výslovně nestanoví povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob i v případech, kdy je vykázán nulový základ daně nebo daňová ztráta, jednalo se pouze o technickou novelu, která měla zpřehlednit právní úpravu obsaženou v § 38m zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013. Důvodová zpráva výslovně zdůrazňuje, že každá právnická osoba, pouze s výjimkou případů taxativně stanovených v § 38mb zákona o daních z příjmů, má povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Ačkoliv tedy vypuštění výslovné formulace obsažené v předchozím znění § 38m odst. 1 zákona o daních z příjmů nepřispělo k přehlednosti dané právní úpravy, je z důvodové zprávy zřejmé, že i nadále platí, že daňové přiznání je zapotřebí podat i v případě, kdy je základ daně nulový nebo je vykázána daňová ztráta. Zákon přitom nerozlišuje, z jakého důvodu taková situace nastala (zda daňový subjekt nevyvíjí žádnou ekonomickou aktivitu nebo zda byl např. základ daně snížen uplatněním odečitatelných položek apod.).

[29] O správnosti tohoto výkladu svědčí rovněž závěry obdobné literatury k § 38m zákona o daních z příjmů: *„Ustanovení obecně určuje povinnost nepeněžitě povahy právnickým osobám, totiž podat daňové přiznání nejen při vykázání nějakého základu daně (a tím i zdanění), nýbrž i tehdy, jestliže právnická osoba vykáže základ daně z příjmů ve výši nula nebo daňovou ztrátu, byť výslovně o tom zákon nehovoří – obecná formulace totiž zahrnuje všechny případy; poplatník je povinen podat daňové přiznání – kromě vyjmenovaných výjimek ve zvláštním ustanovení – vždy; zvláštním ustanovením vůči tomuto obecnému je § 38mb DPřij; viz NSS 5 Aps 3/2006.“* (PELC, V. *Daně z příjmů, zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021. Komentář k § 38m, dostupný v beck-online.)

[30] K obdobným závěrům dospěl rovněž předcházející komentář téhož autora: *„Odstavec je legislativně-technickou úpravou ustanovení a spočívá ve zpřesnění a zjednodušení předchozího textu („Daňové přiznání se podává i v případě, kdy je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta“ ...). Každá právnická osoba je, kromě případů stanovených v § 38mb, povinna vždy podat daňové přiznání.“* (PELC, V. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015. Komentář k § 38m, dostupný v beck-online.)

[31] Lze rovněž odkázat na komentář k § 38mc zákona o daních z příjmů:

*„Ustanovení navazuje na § 38mb ZDP a současně je speciální k § 136 odst. 5 daňového řádu, podle kterého, jestliže daňovému subjektu ve zdaňovacím období nevznikne daňová povinnost k dani, ke které je registrován, sdělí tuto skutečnost správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Protože se jedná o daně, ke kterým je daňový subjekt registrován, správce daně oprávněně očekává podání daňového přiznání a vyzýval by zbytečně daňový subjekt k jeho podání.“*

*V případě veřejně prospěšných poplatníků a společenství vlastníků jednotek platí, že jestliže jim v příslušném zdaňovacím období nevznikla daňová povinnost, a proto nejsou povinni ani podat daňové přiznání v souladu s úpravou § 38mb ZDP, nejsou povinni tuto skutečnost správci daně sdělovat. Pokud tak i přesto učiní, není to samozřejmě na závadu, ale povinností těchto poplatníků to není. Naopak, může se jednat o postup, kterým bude předcházeno výzvě správce*

pokračování

daně podle § 135 odst. 1 DŘ, což by vedlo k povinnosti daňové přiznání podat i za situace, kdy by podáno v souladu s úpravou § 38mb ZDP být nemuselo.“ (HLAVÁČ, J., BLÁHA, R., MORÁVEK, Z., BERÁNEK, P., DRÁB, O., NEŠLEHA, M., HRDLIČKA, L. *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. Wolters Kluwer, 2021. Komentář k § 38mc, dostupný v ASPI.)

[32] Odborná literatura, na kterou odkázal krajský soud v napadeném rozsudku, jím přijaté závěry nepodporuje. Krajský soud citoval následující pasáž komentáře k daňovému řádu: „*Daňový subjekt má povinnost podat řádné daňové přiznání. Tato povinnost vyplývá buď přímo ze zákona, anebo na základě výzvy správce daně. Skutečnost, že daňovému subjektu nevznikla daňová povinnost k registrované dani (např. v daném zdaňovacím období neměl žádné zdanitelné příjmy), je přitom nerozhodná. Pokud je správcem daně daňový subjekt k podání daňového přiznání vyzván, musí na výzvu správce daně reagovat. Daňový subjekt však by měl této situaci předejít již tím, že ve lhůtě pro podání daňového přiznání tuto skutečnost správci daně sdělí (§ 136 odst. 5). Nemusí tak činit formou daňového přiznání (tzn. formulářovým podáním), ale obecným podáním.*“ (MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: Komentář*. Leges, 2015. Komentář k § 136, dostupný v ASPI.). Citovaný text vykládá právě jen obecnou úpravu § 136 odst. 5 daňového řádu, která se má týkat všech daní, k nimž je daňový subjekt registrován, pokud zvláštní daňový zákon nestanoví úpravu odlišnou. Byť citovaný komentář zmiňuje zdanitelné příjmy daňového subjektu, nevyjadřuje se konkrétně ke zvláštní úpravě podání daňového přiznání u daně z příjmů právnických osob dle § 38m a násl. zákona o daních z příjmů. Tuto otázku konkrétně neřeší ani druhý z komentářů, na který krajský soud odkázal a který ve vztahu právě k dani z příjmů právnických osob zmiňuje pouze právní stav před účinností daňového řádu: „*Skutečnost, že daňovému subjektu nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost k registrované dani (např. u daně z příjmů), zakládá povinnost daňovému subjektu sdělit tuto skutečnost správci daně, a to ve lhůtě pro podání přiznání. Před účinností daňového řádu tuto povinnost měli pouze poplatníci daně z příjmů právnických osob na základě úpravy v zák. o daních z příjmů a plátcí daně z přidané hodnoty na základě § 40 odst. 4 zák. o správě daní a poplatků. V případě, že bude výše uvedené sdělení podáno datovou zprávou, která je opatřena uznávaným elektronickým podpisem nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky (viz § 71 odst. 1 daňového řádu), bude mít formu obecného podání, s výjimkou plátců daně z příjmů ze závislé činnosti a daně srážkové, kteří podávají vyúčtování. (srov. komentář k § 137 a 233 a násl). Povinnost se týká pouze daní, u kterých se podává daňové přiznání, nikoliv jiný typ daňového tvrzení. Pro sdělení podle odst. 5 není stanovena forma tiskopisu jako u daňového přiznání, nemusí mít ani strukturu a formát stanovený správcem daně, pokud je podáváno datovou zprávou. Povinnost bude naplněna i v případě, kdy daňový subjekt podá „nulové“ daňové přiznání.*“ (BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K., ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer, 2011. Komentář k § 136 odst. 5.)

[33] Je třeba dodat, že mezi tím, zda daňový subjekt podá daňové přiznání, nebo pouze oznámení ve smyslu § 136 odst. 5 daňového řádu, není pouze formální rozdíl. Daňové přiznání je daňový subjekt povinen podat na stanoveném formuláři (§ 72 daňového řádu), který je uzpůsoben pro elektronické zpracování. Především je však daňový subjekt povinen k daňovému přiznání přiložit stanovené přílohy, které umožňují alespoň orientační ověření údajů uvedených v daňovém přiznání. Na oznámení dle § 136 odst. 5 daňového řádu se tyto požadavky nevztahují. Jedná se tedy o kvalitativně odlišné podání.

[34] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že na posuzovanou věc nelze uplatnit § 136 odst. 5 daňového řádu, a žalobce se tedy nemohl zprostit povinnosti podat daňové přiznání pouhým oznámením učiněným dle tohoto ustanovení.

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[35] Vzhledem k uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm bude krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku, přičemž v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 8. března 2024

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu