ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce **Dakan s.r.o.**, se sídlem Pod Dubovkou 198/9, Plzeň - Lhota, zastoupeného Mgr. Radkem Chaloupkou, advokátem se sídlem Bedřicha Smetany 167/2, Plzeň, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016, č. j. 13400/16/5200-11433-703604 a č. j. 13403/16/5200-11433-703604, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2017, č. j. 57 Af 10/2016 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4.114 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce advokáta Mgr. Radka Chaloupky.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“), vydal dne 20. 8. 2015 jednak rozhodnutí, č. j. 1511922/15/2301-51523-400595 – platební výměr na pokutu ve výši 16.818 Kč za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, jednak rozhodnutí, č. j. 1511933/15/2301-51523-400595 – platební výměr na úrok z prodlení ve výši 5.966 Kč, kterým byl žalobci sdělen předpis úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osob za stejné zdaňovací období. Odvolací finanční ředitelství (dále jen „*žalovaný*“) rozhodnutími ze dne 31. 3. 2016, č. j. 13400/16/5200-11433-703604 a č. j. 13403/16/5200-11433-703604, zamítl odvolání

žalobce proti oběma platebním výměrům. Dne 31. 5. 2016 podal žalobce dvě samostatné žaloby, kterými se domáhal zrušení obou rozhodnutí.

[2] Krajský soud v Plzni (dále jen „*krajský soud*“), usnesením ze dne 7. 10. 2016, č. j. 57 Af 11/2016 – 29, obě žaloby spojil ke společnému projednání. Rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, č. j. 57 Af 10/2016 – 41, krajský soud obě rozhodnutí žalovaného zrušil, věci mu vrátil k dalšímu řízení a uložil mu povinnost nahradit žalobci náklady řízení. Dospěl přitom k závěru, že ze strany správce daně nebylo možné učinit jednoznačný závěr o tom, co chtěl žalobce svým podáním (daňovým přiznáním) vyjádřit. Důvodem byly vzájemně si odporující skutečnosti spočívající v tom, že před uplynutím tříměsíční lhůty podle § 136 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*d. ř.*“), byla správci daně doručena plná moc pro daňového poradce, daňové přiznání bylo podáno po uplynutí lhůty dle § 136 odst. 1 d. ř., a před uplynutím lhůty dle § 136 odst. 2 d. ř., avšak - ač bylo podání správci daně doručeno prostřednictvím datové schránky žalobce – v daňovém přiznání bylo rozporuplně uvedeno, že „*přiznání zpracoval a předložil daňový poradce*“, a naproti tomu, v části označené jako „*Údaje o podepisující osobě*“, bylo uvedeno: „*Dakan, s.r.o., IČ 25241338, David Vičar/jednatel*“. Pan David Vičar přitom byl zmocněncem žalobce, tj. daňovým poradcem, a současně jednatelem žalobce. Správce daně měl tedy uplatnit instrument odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 d. ř.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „*stěžovatel*“), kasační stížnost, a to z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[4] Stěžovatel uvedl, že Ing. David Vičar (dále také jako „*zástupce*“) je jednatelem žalobce, který poskytuje služby daňového poradenství, a současně je i samostatným daňovým poradcem - fyzickou osobou. Jako podnikající právnická osoba nemůže žalobce z povahy věci udělit plnou moc sám sobě, i když se nachází v pozici daňového poradce, proto ji udělil odlišné osobě - Ing. Vičarovi.

[5] Dle stěžovatele si údaje uvedené v daňovém přiznání neodporovaly, jelikož bylo vyplněno tak, jako by byl žalobce zastoupen daňovým poradcem Dakan s.r.o. (tj. jako by zastupoval sám sebe) a odesláno správci daně z datové schránky žalobce. Spornou tak dle stěžovatele může být toliko otázka, zda žalobce zamýšlel podat daňové přiznání sám, nebo prostřednictvím zástupce. Vůli žalobce však nepřísluší správci daně hodnotit, neboť je povinen vycházet z faktického stavu věci. Pokud by daňové přiznání podával jako zástupce Ing. Vičar, dle § 71 a 72 d. ř. by jako kód podepisující osoby musel být uveden kód „*4b*“ - fyzická osoba daňový poradce nebo advokát, a jméno podepisující osoby „*Ing. David Vičar*“, nikoli kód „*4c*“ - právnická osoba vykonávající daňové poradenství a „*Dakan s.r.o.*“. Nelze tedy dovozovat, že by daňové přiznání bylo podáno zplnomocněným zástupcem. Stěžovatel má za to, že k jinému závěru by nebylo možno dospět ani v případě vydání výzvy podle § 74 d. ř.

[6] Autorizací podání, tj. podáním dle § 71 odst. 1 písm. b) d. ř., správce daně jednoznačně identifikoval žalobce jakožto podatele. V daňovém přiznání tvrzený údaj o tom, že *„přiznání zpracoval a předložil daňový poradce“* nemohl ničeho změnit, a pro identifikaci žalobce jakožto podatele byla tato skutečnost nerozhodná.

[7] Dle stěžovatele udělení plné moci daňovému poradci Ing. Vičarovi nebránilo podání daňového přiznání samotným žalobcem. Krajský soud také opomenul skutečnost, že daňové přiznání bylo správci daně doručeno dne 8. 7. 2015, tedy po uplynutí lhůty pro jeho podání podle § 136 odst. 2 d. ř. Z postupu žalobce nelze jakkoli dovozovat, že by daňové přiznání bylo podáno v souladu s § 136 odst. 2 d. ř. Pokud bylo podání učiněno z datové schránky žalobce, avšak jeho obsahem by byla datová zpráva podepsaná ve smyslu § 71 odst. 1 písm. a) d. ř. zástupcem, potom by bylo možno považovat toto podání za učiněné zástupcem, ale to se nestalo. S odkazem na Stanovisko pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. Plsn 1/2015 stěžovatel uvádí, že pokud žádná část datové zprávy není podepsaná elektronickým podpisem žádného typu, tak se datová zpráva považuje za podanou osobou autentizovanou systémem datových schránek.

[8] Stěžovatel proto navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s ustanovením § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je vyžadováno pro výkon advokacie.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] V kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení věci krajským soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Z předloženého správního spisu vyplývá, že dne 30. 3. 2012 byla správci daně osobně předána plná moc ze dne 29. 3. 2012 k zastupování v plném rozsahu *„před všemi správci daně ve všech věcech, právních úkonech, procesních úkonech a faktickém jednání bez omezení na jakékoli speciální jednání“*, v níž je jako zmocnitel uvedena společnost *„Dakan, s. r. o.“* a jako zmocněnec *„Ing. David Vičar, daňový poradce“*. Dne 8. 7. 2015 bylo správci daně prostřednictvím datové schránky žalobce doručeno řádné daňové přiznání žalovaného k dani z příjmů právnických osob za období

od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014. V oddílu I. bodu 08 označeného slovy *„Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce“*, je uvedeno *„ano“*. V závěrečné části daňového přiznání označené slovy *„Údaje o podepisující osobě“* je uveden kód podepisující osoby *„4c“*, označující právnickou osobu vykonávající daňové poradenství, a dále údaje: *„Dakan, s.r.o., IČ 25241338, David Vičar/jednatel“*. Všechny tyto skutkové okolnosti jsou mezi účastníky řízení nesporné a strany se neshodují pouze v jejich právním hodnocení.

[14] Podání je procesním úkonem osoby zúčastněné na správě daní učiněným vůči správci daně. Jedná se tedy o projev vůle adresovaný správci daně, který směřuje k určitým právním následkům. Tento úkon musí být učiněn bezvadně (tj. bez formálních i obsahových vad) a výslovně. V duchu zásady materiální pravdy, konstituované v § 70 odst. 2 d. ř., je třeba podání posuzovat podle jeho obsahu, nikoliv podle jeho označení. Obdobně se posuzují i jednotlivé náležitosti podání. Tato zásada však platí jen tehdy, je-li úkon účastníka určitý, srozumitelný a má-li potřebné náležitosti.

[15] Podání je vadné v případě, že trpí nedostatky, které jej činí nezpůsobilým k projednání nebo pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Taková situace nastane zejména tehdy, pokud je podání neúplné, nesrozumitelné nebo neurčité, a to natolik intenzivním způsobem, že pro nedostatek podání nelze dané řízení či postup provést nebo v něm pokračovat. Neurčité je podání, jehož náležitosti nejsou vyjádřeny přesně z hlediska obsahu, což činí podání vnitřně rozporným. Pokud bude dán logický rozpor mezi uvedenými údaji, zakládá podání stav právní nejistoty, který musí být odstraněn, aby mohlo být v dalším řízení postupováno v souladu s vůlí podatele. Má-li tedy podání vady, správce daně z úřední povinnosti vyzve podatele, aby je odstranil, a to v souladu s § 74 d. ř. [viz komentář k d. ř. (Josef Baxa a kol., Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer, Praha 2011)].

[16] Ke stejným závěrům ostatně dospěl Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 - 74, ve kterém nadto uvedl, že *„posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlel“ nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplývající.“* Správce daně tedy nemůže osobě zúčastněné na správě daní podsouvat věci, které podání neobsahuje, nebo si domýšlet, co asi chtěl či mohl chtít učinit, a vybírat si tak z několika rozdílných projevů vůle pro tutéž věc. Neumožňuje-li podání jednoznačný závěr o tom, co jím podatel vyjádřil, je třeba uplatnit instrument odstranění vad podání dle § 74 d. ř.

[17] Se závěrem stěžovatele, který uvádí, že jelikož žalobce (jako daňový subjekt) *„nemůže udělit plnou moc sám sobě (jako daňovému poradci), nelze tak dospět k jinému závěru, než že účastník řízení podal předmětné daňové přiznání sám, jakožto daňový subjekt.“* se Nejvyšší správní soud neztotožňuje, a uvádí k tomu následující.

[18] Z plné moci, kterou žalobce předložil správci daně, jednoznačně plyne, že tato byla udělena společností Dakan, s. r. o. samostatnému daňovému poradci Ing. Davidovi Vičarovi. Vyplývá to zejména z formulace kolonky *„Zmocnitel“*, kde je tučným písmem uvedeno *„Dakan, s. r. o.“* (dále je také v příslušné kolonce vyplněno IČ žalobce a v kolonce označené *„za kterou jedná“* je uvedeno jméno a označení pozice jednatelky společnosti),

zatímco v kolonce „*Zmocněnec*“ je tučně uvedeno „*Ing. David Vičar, daňový poradce*“ (a v příslušných kolonkách vyplněno jeho rodné číslo a evidenční číslo daňového poradce). Ostatně i sám žalovaný si je této skutečnosti vědom, neboť v odůvodnění kasační stížností uvádí, že „*v daném případě tak jeden daňový poradce (právnická osoba Dakan s.r.o.) zmocnil druhého daňového poradce (fyzická osoba Ing. David Vičar).*“ Na dané skutečnosti nic nemění, že Ing. Vičar je současně druhým jednatelem zmocněnce, neboť žádné zákonné ustanovení takovéto jednání nezakazuje.

[19] I přes řádné předložení výše uvedené plné moci správci daně však vzhledem ke způsobu vyplnění daňového přiznání nelze jednoznačně určit, zda chtěl žalobce daňové přiznání podat prostřednictvím zmocněnce Ing. Vičara (daňového poradce), nebo sám za sebe. Nejvyšší správní soud nerozporuje názor stěžovatele, že udělení plné moci daňovému poradci Ing. Vičarovi nebránilo podání daňového přiznání samotným žalobcem. Pokud by jej však žalobce zamýšlel podat sám za sebe, část daňového přiznání označená jako „*Údaje o podepisující osobě*“, by vůbec neměla být vyplněna, neboť tato se vyplňuje „*pouze v případě, že je daňové přiznání zpracováváno a podáváno osobou odlišnou od daňového subjektu*“. Tedy v případech, kdy daňový subjekt činí podání sám za sebe, tuto část vůbec nevyplňuje (viz Informace k vyplňování tiskopisů daňových přiznání na webu http://www.financnisprava.cz). V oddílu I. bodu 08 označeného slovy „*Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce*“, pak mělo být uvedeno „*ne*“. Pokud by jej naopak chtěl žalobce podat prostřednictvím daňového poradce Ing. Vičara, pak by jako kód podepisující osoby musel být uveden kód „*4b*“ a jako jméno podepisující osoby „*Ing. David Vičar*“. V oddílu I. bodu 08 pak mělo být uvedeno „*ano*“.

[20] Další možností – kterou naznačuje stěžovatel – je, že žalobce zamýšlel podat daňové přiznání prostřednictvím daňového poradce Dakan, s. r. o. (tj. zplnomocnit sám sebe jako daňového poradce – právnickou osobu). Nicméně žalobce žádnou plnou moc v tomto směru správci daně nedokládal, naopak doložil plnou moc udělenou Ing. Vičarovi. Na podporu svého závěru pak stěžovatel uvádí, že „*autorizací podání, tj. podáním dle § 71 odst. 1 písm. b) d. ř., správce daně jednoznačně identifikoval žalobce jakožto podatele.*“ K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. U elektronických podání úlohu podpisu skutečně nahrazuje datová schránka, z níž je rozpoznatelné, komu podpis patří. V projednávaném případě však není podstatné, ba ani sporné, kdo podání „*podepsal*“. Vzhledem ke způsobu vyplnění daňového přiznání se totiž nevyskytl rozpor mezi „*údaji o podepisující osobě*“ a tím, z čí datové schránky bylo podání zasláno. Je to právě způsob vyplnění daňového přiznání, který vzbuzuje pochybnosti (viz bod [13] tohoto rozsudku). Nelze tvrdit, že „*v oddílu I. bodu 08 daňového přiznání tvrzený údaj o tom, že Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce, nemohl ničeho změnit*“, neboť právě tento údaj je v přímém rozporu se závěrem, který správce daně učinil.

[21] Z uvedeného plyne, že vůli žalobce nebylo možné jednoznačně určit, aniž by si správce daně „*domýšlel*“ určité skutečnosti a „*vybíral z několika rozdílných projevů vůle*“. Správce daně tak pochybil, když neuplatnil instrument odstranění vad podání dle § 74 d. ř.

[22] Otázkou zůstává, komu měl správce daně, v souladu s § 74 odst. 1 d. ř., výzvu k odstranění vad adresovat, neboť není jasné, kdo je podatelem. Výše citovaný komentář k d. ř. k tomu uvádí, že „*faktickým podatelem, tj. osobou, které je nutné adresovat*

výzvu, bude ten, komu náleží datová schránka, z níž bylo podání odesláno, a to bez ohledu na to, že za podatele je formálně označena jiná osoba.“ V projednávaném případě však bylo podání učiněno z datové schránky žalobce a v části daňového přiznání označeného jako „*Údaje o podepisující osobě*“ je uveden taktéž žalobce. Nejedná se tedy o stejnou situaci, jaká je uvedena v citovaném komentáři, nicméně dle názoru Nejvyššího správního soudu princip zůstává stejný. Výzva by měla být adresována faktickému podateli (tedy v daném případě žalobci), neboť v § 74 odst. 1 d. ř. je stanoveno, že správce daně vyzve toho, „*kdo podání učinil*“ (tzn., kdo jej učinil fakticky).

[23] Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu pouze v jeho tvrzení, že krajský soud „*opomenul skutečnost, že daňové přiznání bylo správci daně doručeno dne 8. 7. 2015, tedy po uplynutí lhůty pro jeho podání dle § 136 odst. 2 d. ř.*“. Tato skutečnost nicméně nemá význam pro posouzení toho, zda měl správce daně uplatnit instrument odstranění vad podání dle § 74 d. ř. Pro jeho uplatnění totiž není podstatné, kdy bylo daňové přiznání podáno, ale pouze to, že obsahovalo vady ve smyslu ustanovení § 74 odst. 1 d. ř. Nejedná se tedy o pochybení, které by bylo jakkoli relevantní pro výsledek řízení o žalobě, potažmo i pro výsledek řízení o kasační stížnosti. Teprve po odstranění vad daňového přiznání by bylo možno stěžovatelem uváděnou skutečnost zhodnotit v dalším řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, na náhradu nákladů řízení proto nemá právo. Žalobce měl ve věci plný úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení proti stěžovateli. Žalobce nepředložil vyúčtování nákladů řízení o kasační stížnosti, při určení nákladů proto zdejší soud vycházel ze skutečností zřejmých ze spisu. Žalobce je v řízení zastoupen advokátem. V řízení o kasační stížnosti zástupce žalobce učinil jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „*advokátní tarif*“), a to vyjádření ke kasační stížnosti. Za tento úkon náleží částka 3.100 Kč (srov. § 7 ve spojení s §9 odst. 4 advokátního tarifu) a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celková částka náhrady nákladů žalobce na odměnu advokáta činí **3.400 Kč.** Odměna byla navýšena o částku odpovídající dani z přidané hodnoty (**714 Kč**), neboť advokát je plátcem daně z přidané hodnoty. Celková výše nákladů žalobce na řízení tak činí částku **4.114 Kč**. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně dne 22. února 2018

pokračování

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu