



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Olgy Stránské a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **Mgr. P. D.**

advokátka, sídlem O. t. 12, P. 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/13, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 12890/16/5200-10424-700519,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2016, č. j. 12890/16/5200-10424-700519 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 26. 8. 2015, č. j. 3485437/15/2101-50523-200634, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou zdejšímu soudu dne 14. 3. 2016 se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště Praha-východ (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 8. 2015, č. j. 3485437/15/2101-50523-200634, kterým správce daně uložil

žalobkyni podle § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 6 daňového řádu pokutu za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za období roku 2014 ve výši 2 058 Kč.

2. Žalobkyně v předmětné věci uvedla, že dne 18. 3. 2015 udělila plnou moc daňovému poradci Mgr. P. M., která byla dne 23. 3. 2015 osobně doručena na podatelnu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územnímu pracovišti Praha 1. Plná moc tedy byla doručena věcně příslušnému, ovšem místně nepřislušnému správci daně. Správci daně byla plná moc postoupena Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm Praha 1, což žalobkyni oznámil dne 26. 3. 2015 prostřednictvím datové schránky. Podle žalobkyně tak správce daně musel být s plnou mocí seznámen před koncem měsíce března, a proto chápe jeho postup za extrémně formální.
3. Žalobkyně namítla, že i pokud by se prokázalo doručení plné moci správci daně po 31. 3. 2015, což považuje za nepravděpodobné, bylo by vzhledem k ustanovení § 35 odst. 2 daňového řádu nutné považovat ji za včas uplatněnou, neboť byla před uplynutím lhůty podána věcně příslušnému, ovšem místně nepřislušnému správci daně. V tomto ohledu žalobkyně poukázala na právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35, že: „*[v]časnost uplatnění plné moci udělené daňovému poradci pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se posuzuje i podle pravidel zachování lhůt v § 35 téhož zákona.*“ Podle žalobkyně se žalovaný s tímto, byť novým, názorem Nejvyššího správního soudu nevypořádal a nevysvětlil, proč podle něj nepostupoval.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že nesouhlasí s právními názory žalobkyně. Žalovaný předně poznamenal, že plná moc byla místně nepřislušnému správci daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1) podána osobně, přestože má žalobkyni zmocněná osoba povinnost mít zřízenou datovou schránku, a nadto se sídlo této osoby nenachází v působnosti předmětného místně nepřislušného územního pracoviště. Navíc se jedná o osobu speciálně kvalifikovanou k řízením a postupům při správě daní, která je tedy nutně obeznámená s organizační strukturou finanční správy.
5. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně byla v průběhu řízení vyrozuměna, před uplynutím lhůty stanovené v § 136 odst. 1 daňového řádu, že plná moc byla doručena místně nepřislušnému správci daně, avšak spoléhala na to, že k postoupení její plné moci dojde včas ve smyslu ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu. Údajnému prodlení při postoupení plné moci se dle žalovaného měla žalobkyně bránit pomocí institutu ochrany proti nečinnosti ve smyslu ustanovení § 38 daňového řádu, což neučinila. Žalovaný tedy shrnul, že žalobkyně věděla, že její plná moc byla podána místně nepřislušnému správci daně a mohla vědět, že tato plná moc byla věcně a místně příslušnému správci daně předána po lhůtě dle ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu, proti tomuto se ale nebránila.
6. Meritem věci je dle žalovaného posouzení aplikace § 27 či § 35 daňového řádu pro účely posouzení dodržení lhůty zakotvené v ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu a to ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35. Žalovaný podotkl, že žalobkyně nerozporovala hmotněprávní povahu lhůty zakotvené v ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu. Odlišení této lhůty od lhůt procesních zákonodárce provedl především odlišným jazykovým vyjádřením úkonů, resp. jednání, jež vyvolávají důsledky relevantní pro správu daní. V ustanovení § 35 odst. 1 daňového řádu je zvoleno sloveso „podána“ ve spojení se způsobem tohoto podání „u provozovatele poštovních služeb“. Naopak v ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu zákonodárce formuluje

podmínky účinnosti jednání spojením „uplatnění u tohoto správce“. Čistě jazykový výklad pak nasvědčuje skutečnosti, že uplatnění plné moci u správce daně, jakožto formulační obrat zakotvený taktéž v ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu, je nutné učinit v hmotněprávní lhůtě.

7. Další okolností relevantní pro výklad ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu a charakteru lhůty v něm uvedené je dle žalovaného i to, že ze systematiky ustanovení § 35 odst. 1 daňového řádu vyplývají důsledky pro odst. 2 tohoto ustanovení. Proto ustanovení pro zachování lhůty formulovaná v § 35 odst. 1 daňového řádu fakticky částečně určují aplikační a interpretační podmínky § 35 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak je tomu i v ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu, které stanoví, že daňové přiznání se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Je tedy patrné, že ohledně podávání daňového přiznání není pochyb o tom, že se podává ve lhůtě svým charakterem procesní a plně se na něj aplikuje ustanovení § 35 daňového řádu. Ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu pak přímo stanoví specifické podmínky pro tzv. zákonný odklad daňového tvrzení. Jednou z těchto podmínek je i uplatnění plné moci udělené poradci (ve smyslu legislativní zkratky) u správce daně. V tomto případě však není ovlivněna lhůta pro podání daňového tvrzení, která je, s ohledem na charakter skutečnosti (úkonu), ke které se váže, taktéž lhůtou procesní. Daňové přiznání je tedy účinně podáno v zákonné lhůtě, je-li v této lhůtě podáno (kupříkladu u provozovatele poštovních služeb). Jedná-li se však o charakter lhůty určené k naplnění podmínky pro využití zákonného benefícia prodloužení lhůty pro podání daňového tvrzení, je zapotřebí zkoumat charakter skutečností rozhodných pro naplnění předmětných podmínek. Dle povahy těchto skutečností je pak nutné posuzovat, které časové pravidlo je určující pro vyhodnocení (časového) okamžiku jejich účinnosti. Žalovaný má tedy za to, že jediné pravidlo pro určení včasnosti uplatnění plné moci je stanoveno v ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu.
8. Žalovaný dále uvedl, že k problematice okamžiku účinnosti uplatnění plné moci dle § 136 odst. 2 daňového řádu je v důvodové zprávě k daňovému řádu uvedeno následující: „[P]okud se jedná o daňový subjekt, který má mít na základě povinnosti uložené mu přímo zákonem účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává daňový poradce či advokát, a splnil podmínku uložení plné moci před uplynutím prvního termínu pro podání daňového přiznání a také daňové přiznání podává, je v odstavci 2 stanovena lhůta, v níž je daňový subjekt povinen daňové přiznání podat, na šest měsíců po skončení zdaňovacího období.“ Formulace použitá zákonodárcem inklinuje k tezi, že správce daně by měl být již seznámen s existencí plné moci nutné pro prodloužení zákonné lhůty k podání daňového tvrzení ve smyslu ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný pak upozorňuje na to, že Nejvyšším správním soudem nebylo výše uvedené formalizované interpretační vodítko, výslovně popisující vůli zákonodávce, zkoumáno. Komentářová literatura i odborná veřejnost přitom na předmětnou problematiku nazírají obdobně jako žalovaný [srovnej Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. Komentář k daňovému řádu (ASPI). Komentář k ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu, str. 419; Ondříšek, R., Lichnovský, O., Nováková, P., Kostolanská, E. a Rozehnal, T. Daňový řád. Komentář. 2. vyd. Praha: C. H. BECK, 2011. Komentář k ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu či Alexa, K. Lhůty při správě daní. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. s. 124].
9. Žalovaný dále k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35, poznamenal, že Nejvyšším správním soudem uvedená exemplifikace volného

používání slovesa „uplatnit“ (viz ustanovení § 159 odst. 1 daňového řádu) postrádá oporu v důvodové zprávě, jakož i doktrinální literatuře a svědčí pouze o nekázní zákonodárce ohledně striktnosti dodržování právní jistoty ve vztahu k textu zákona (pravidlo o formulaci právního předpisu přehledně, jednoznačně, srozumitelně, jazykově a stylisticky bezvadně), což ovšem není případ ustanovení § 136 odst. 2 (blíže výše uvedená důvodová zpráva a „doktrína“). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku v bodu [23] uvedl, že *„zatímco § 27 odst. 2 daňového řádu určuje čas, od kterého je plná moc účinná vůči správci daně, ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu vymezuje podmínku, při jejímž splnění dochází k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání“*. Následně v bodu [25] konstatuje, že *„ve druhém případě (§ 136 odst. 2 daňového řádu) jde o posouzení včasnosti procesního úkonu daňového subjektu, při němž je třeba aplikovat pravidla pro zachování lhůt (§ 35 daňového řádu)“*. Nejvyšší správní soud tedy na jednu stranu konstatuje, že § 27 odst. 2 daňového řádu je speciálním ustanovením pro určení včasnosti uplatnění plné moci (určování času u zmocnění) a na druhou stranu při řešení aplikační otázky včasnosti naplnění podmínky ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu, která spočívá v uplatnění plné moci, aplikuje obecné ustanovení o určení času ve smyslu § 35 daňového řádu, namísto speciální úpravy pro posouzení včasnosti (určení času) uplatnění plné moci (s ohledem na ochranu právní jistoty zúčastněných stran). Žalovaný tak má za to, že aplikace ustanovení § 35 daňového řádu pro zkoumání včasnosti uplatnění plné moci, jakožto podmínky stanovené § 136 odst. 2 daňového řádu, postrádá oporu ve smyslu a účelu zákona, především pak ve významu zavedení hmotněprávní lhůty do ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu.

10. Žalovaný pak připomíná, že výběr hmotněprávní lhůty, jakožto lhůty aplikované v rámci uplatňování plných mocí u správce daně se sebou nese určitý účel a smysl. Hmotněprávní lhůta je v ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu zvolena dle důvodové zprávy k daňovému řádu s ohledem na to, že *„je tak chráněna právní jistota všech zúčastněných stran, zejména z hlediska mlčenlivosti a doručování, které posléze probíhá vůči zmocněnci“*. Právě ochrany zúčastněných stran je v daném případě zapotřebí i v rámci aplikace podmínek pro prodloužení zákonné lhůty pro stanovení daně dle ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu, neboť je nutné zohlednit i možné následky aplikace ustanovení § 35 daňového řádu na posouzení včasnosti uplatnění plné moci daňovým subjektem (žalobcem). Správce daně by tak mohl zahájit některý z postupů či řízení s daňovým subjektem bez vědomí existence zmocněnce, což by mohlo vést k absurdním situacím popsaným dále.
11. Podmínka uplatnění plné moci u správce daně je přímo vázána na tříměsíční lhůtu, která pak určuje lhůtu rozhodnou pro zkoumání naplnění podmínek možného prodloužení lhůty k podání daňového tvrzení. Naplnění podmínky zastoupení na základě plné moci je pak nutno zkoumat k určitému datu (nikoliv k neurčité lhůtě „3+“ měsíců), neboť vyvolává následky především ve sféře povinnosti mlčenlivosti. Lze si představit situaci, kdy správce daně může komunikovat ve věci podání daňového tvrzení se zmocněncem daňového subjektu (generální plná moc), přestože plná moc zmocněnci pro podání tvrzení daně (speciální plná moc) byla daňovým subjektem podána v rámci procesní lhůty (kupříkladu poslední den lhůty a ze zahraničí). Úkony správce daně činěné vůči zmocněnci na základě generální plné moci by vyvolávaly účinky ve sféře ustanovení o povinnosti mlčenlivosti, doručování apod. K těmto hypotetickým nezákonným situacím však nedochází v případě, kdy je na určení účinnosti plné moci zmocněnci pohlíženo prizmatem ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu.

12. Absurdnost závěru o procesní povaze lhůty pro uplatnění plné moci dle ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu pak podtrhává i to, že podání adresované správci daně obsahující výpověď plné moci stávajícímu zmocněnci k poslednímu dni zákonné lhůty by zpětně zakládalo nesplnění podmínek pro prodloužení lhůty pro podání daňového tvrzení s účinností tohoto jednání až dnem doručení. Zásadní komplikace by pak nastaly v situaci, kdy by poskytovatel poštovních služeb doručovanou plnou moc ztratil. Ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu pak bylo zákonodárcem zvoleno s určitým smyslem a pro určitý účel (nastolení právní jistoty a předcházení možným obstrukčním jednáním ze strany daňových subjektů). Interpretací provedenou Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35, se ovšem koncepcí posuzování účinnosti plné moci neodůvodněně rozvolňuje a v rámci výkonu správy daní přináší pro správce daně notné komplikace, kterým se zákonodárce snažil předejít specifickou formulací ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu.
13. Ohledně teleologického výkladu má tedy žalovaný za to, že uplatnění plné moci u správce daně musí být zkoumáno k poslednímu dni tříměsíční lhůty pro podání daňového přiznání, právě s ohledem na to, že uplatnění plné moci zakládá, ať už od jejího uplatnění, či od vypovězení, citelné následky ve správě daní a dle názoru žalovaného není přiléhavé aplikovat plnou moc pro účely § 136 odst. 2 daňového řádu, jakožto plnou moc teleologicky odlišnou od „klasické“ plné moci.
14. Žalovaný na závěr uvedl, že Nejvyšší správní soud v rámci argumentačního celku prezentovaného v rozsudku ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35, v bodu [24] uvedl, že *„je přitom logické, aby včasnost tohoto úkonu byla posuzována shodně jako u podání samotného daňového přiznání, tj. dle § 35 daňového řádu“*. Logikou výše uvedeného by pak ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu ztrácelo na významu a včasnost uplatnění plné moci pro správce daně by se odvíjela od včasnosti podání úkonu, pro který byla udělena. Shora uvedené pak neobstojí v rámci zkoumání účelu zavedení ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu. K závěrečné argumentaci Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku, že v případě možného dvojího výkladu se uplatní maxima právní v podobě ústavněprávní zásady in dubio pro libertate, žalovaný podotkl, že by pak bylo zapotřebí uplatnit stejný postup i ohledně ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný má tedy za to, že lhůta pro prodloužení povinnosti podat daňové tvrzení je lhůtou hmotněprávní a napadené rozhodnutí je zcela v souladu s právními předpisy.
15. Žalobkyně v replice ze dne 6. 12. 2016 uvedla, že otázka doručení plné moci osobně namísto datovou schránkou je irelevantní. Dále podotkla, že dne 26. 3. 2015 byla vyrozuměna nejen o doručení plné moci místně nepřislušnému správci daně, ale zejména jejím postoupení místně příslušnému správci daně. Pokud tedy došlo k postoupení prostřednictvím datové schránky dne 26. 3. 2015, není žalobkyni zřejmé, jaký má význam následné zaevidování plné moci, která se zjevně dostala do sféry vlivu místně příslušného správce daně před uplynutím stanovené lhůty. Žalobkyně tedy neměla důvod využívat instrumentů proti nečinnosti správce daně.
16. Žalobkyně dále opětovně odkázala na klíčové rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35, jakož i na ně navazující rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2016, č. j. 9 Af 35/2013-34, kde byly skutkové okolnosti případu totožné s řešeným případem, přičemž soud odmítl argumenty správce daně a dal za pravdu žalobci, který se domáhal zachování své lhůty pro uplatnění plné moci podle § 35 daňového řádu. Žalobkyně se plně ztotožňuje s argumentací Městského soudu v Praze a je

přesvědčena, že není důvod, aby v jejím případě bylo rozhodnuto ve skutkově prakticky totožné věci rozdílně.

17. V podání ze dne 22. 11. 2017 žalobkyně dále doplnila, že od jejího posledního vyjádření vydal Nejvyšší správní soud další rozhodnutí, která řeší skutkově zcela totožnou věc, jako je její případ přičemž ve všech případech Odvolací finanční ředitelství se svými kasačními stížnostmi neuspělo (viz rozsudek ze dne 22. 12. 2016, č. j. 6 Afs 243/2016-25, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 6 Afs 289/2016-26, nebo ze dne 7. 8. 2017, č. j. 5 Afs 307/2016-22), a proto žalobkyně žádá, aby soud rozhodl v souladu s nimi.

Soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti:

18. Žalobkyně podle plné moci ze dne 18. 3. 2015 zmocnila daňového poradce Mgr. P. M., sídlem K V. 3, P. 4, aby za ni zpracoval a podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 a podal žádost o vrácení přeplatku na dani, pokud vznikne. Plná moc byla dle podacího razítka Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 1, podána dne 23. 3. 2015.
19. Dne 26. 3. 2015 Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1, postoupil podání žalobkyně z důvodu místní nepřislušnosti Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj, Územnímu pracovišti Praha – východ. Tomu bylo dle podacího razítka postoupené podání doručeno dne 3. 4. 2015.
20. Dne 29. 6. 2015 zmocněnec žalobkyně podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014.
21. Platebním výměrem ze dne 26. 8. 2015, č. j. 3485437/15/2101-50523-200634, uložil správce daně žalobkyni pokutu za opožděné tvrzení daně ve výši 2 058 Kč, neboť plná moc pro daňového poradce Mgr. P. M. byla doručena až dne 3. 4. 2015, a tudíž lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 1. 4. 2015.
22. Žalobkyně platební výměr správce daně napadla odvoláním ze dne 28. 9. 2015. Namítla, že plná moc byla doručena věcně příslušnému, ovšem místně nepřislušnému správci daně, a proto byla ve smyslu § 35 odst. 2 daňového řádu uplatněna včas. Poukázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35.
23. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr správce daně potvrdil. Konstatoval, že plná moc nebyla včas uplatněná, protože nebyla uplatněna u věcně a místně příslušného správce daně podle § 27 odst. 2 daňového řádu, který je vůči ustanovení § 35 odst. 2 daňového řádu ustanovením speciálním. Jelikož v předmětném případě nebyla plná moc uplatněna u věcně i místně příslušného správce daně do 1. 4. 2015, nýbrž mu byla doručena až 3. 4. 2015, bylo daňové přiznání podáno dne 29. 6. 2015 opožděně. Odpovědnost za včasné uplatnění plné moci u věcně i místně příslušného správce daně přitom nese daňový subjekt. Žalovaný na závěr uvedl, že je mu jako účastníkovi řízení názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35, znám, ale jedná se o ojedinělé rozhodnutí, a proto setrval na dosavadní správní praxi.

Soud v předmětné věci vycházel z následně uvedených ustanovení právních předpisů:

24. Podle § 27 odst. 2 daňového řádu „*[p]lná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.*“.

25. Podle § 35 odst. 2 daňového řádu, „[n]ebyl-li úkon učiněn u věcně a místně příslušného správce daně, je lhůta zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty učiněn tento úkon u nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce daně.“.
26. Podle § 136 odst. 1 daňového řádu „[d]aňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.“.
27. Podle § 136 odst. 2 daňového řádu, „[j]de-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání podle odstavce 1 nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc udělená tomuto poradci uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1. Pokud v šestiměsíční lhůtě podle věty první tento poradce zemře nebo zanikne, zůstává tato lhůta zachována.“.
28. Soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobkyní uplatněných námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (viz § 75 s. ř. s.). Soud v předmětné věci rozhodl podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení takový postup soudu akceptovali.
29. Soud předesílá, že skutkově obdobnou věcí se Nejvyšší správní soud zabýval již několikrát, přičemž setrvale vychází z rozsudku ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015 - 35 (č. 3261/2015 Sb. NSS), v němž dospěl k závěru, že „zatímco § 27 odst. 2 daňového řádu určuje čas, od kterého je plná moc účinná vůči správci daně, ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu vymezuje podmínku, při jejímž splnění dochází k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Jedná se tedy o dvě různé normy, které řeší odlišné otázky. Jejich společným prvkem v hypotéze je sice uplatnění plné moci u správce daně, obě ale spojují v dispozici s tímto uplatněním odlišné právní účinky; zároveň naplňují každá jiný účel. Pojem „uplatnění“ je proto nutné vykládat v kontextu těchto právních ustanovení a nelze opomenout jejich smysl [...] Účelem § 27 odst. 2 daňového řádu je určit přesně okamžik, kdy vzniká zmocněnci oprávnění k zastupování osoby zúčastněné na správě daní a tomu odpovídající povinnost správce daně s touto osobou jednat. Naproti tomu účelem § 136 daňového řádu je stanovit lhůty pro podání daňového přiznání. U otázky týkající se vzniku zastoupení je nezbytné, aby oprávnění k zastupování vzniklo u konkrétního správce daně právě ve chvíli, kdy se plná moc dostane do jeho sféry, protože je tak postaveno najisto, od kdy má tento správce daně se zmocněncem jednat (jiný výklad ani není možný, protože nelze požadovat po správci daně, aby jednal se zmocněncem předtím, než je mu známo, že zde takový zmocněnec je). Pro prodloužení lhůty k podání daňového přiznání ve smyslu § 136 odst. 2 daňového řádu naopak není důležité určení přesného okamžiku, kdy plná moc dojde konkrétnímu správci daně. Zákon pouze požaduje, aby podání obsahující plnou moc daňového poradce bylo učiněno v příslušné lhůtě (§ 136 odst. 2 věta druhá ve spojení s § 136 odst. 1 daňového řádu). Je přitom logické, aby včasnost tohoto úkonu byla posuzována shodně jako u podání samotného daňového přiznání, tj. dle § 35 daňového řádu. [...] Z uvedeného vyplývá, že je nutné rozlišovat mezi účinky uplatněné plné moci (i) na vznik zastoupení před správcem daně a (ii) na prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. V prvním případě daňový řád podle § 27 odst. 2 spojuje jednoznačně vznik zastoupení s doručením plné moci do dispozice příslušného správce daně (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2015, č. j. 4 Afs 8/2015 - 39; a ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013 - 66). Ve druhém případě (§ 136 odst. 2 daňového řádu) jde o posouzení

včasnosti procesního úkonu daňového subjektu, při němž je třeba aplikovat pravidla pro zachování lhůt (§ 35 daňového řádu).“.

30. K argumentům žalovaného o hmotněprávní povaze lhůty zakotvené v § 27 odst. 2 daňového řádu se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 22. 12. 2016, č. j. 6 Afs 243/2016-25, kde uvedl, že „nemůže souhlasit se stěžovatelem v tom, že lhůta podle § 27 odst. 2 daňového řádu je lhůtou hmotněprávní, neboť citované ustanovení žádnou lhůtu neupravuje; pouze vymezuje, od jakého okamžiku je zastoupení daňového subjektu na základě plné moci účinné vůči správci daně. Proto je toto ustanovení také zařazeno do dílu 2 hlavy I druhé části daňového řádu nazvaného osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení. Ustanovení § 136 daňového řádu oproti tomu stanoví, v jakých lhůtách musejí být učiněny určité úkony vůči správci daně, tedy buď podáno daňové přiznání (odst. 1), nebo předložena plná moc udělená daňovému poradci a následně podáno daňové přiznání (odst. 2). Pro běh těchto lhůt pak, stejně jako pro všechny ostatní lhůty upravené daňovým řádem, platí obecná ustanovení o lhůtách nacházející se v hlavě II druhé části daňového řádu, tedy i § 35 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, že nebyl-li úkon učiněn u věcně a místně příslušného správce daně, je lhůta zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty učiněn tento úkon u nadřízeného správce daně nebo u jiného věcně příslušného správce daně“, přičemž dodal, že „[u]vedený výklad podporuje i samo znění § 136 odst. 2 daňového řádu, dle něhož musí být plná moc udělená daňovému poradci uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1. Sám stěžovatel v kasační stížnosti uznává, že pro běh a zachování lhůty dle § 136 odst. 1 daňového řádu se uplatní § 35 odst. 2 tohoto zákona; tato lhůta je tedy zachována, i pokud je daňové přiznání podáno věcně příslušnému, avšak místně nepřislušnému správci daně. Na běh lhůty pro uplatnění plné moci za účelem prodloužení lhůty k podání daňového přiznání se však tím pádem musí aplikovat zcela totožná právní úprava jako na běh lhůty pro podání řádného daňového přiznání – jakýkoli jiný výklad by byl v rozporu se zněním zákona.“.
31. Soud v intencích výše uvedených názorů Nejvyššího správního soudu, se kterými se zdejší soud plně ztotožňuje, konstatuje, že v předmětné věci žalobkyně prostřednictvím zmocněného daňového poradce uplatnila, respektive podala plnou moc ve lhůtě stanovené § 136 odst. 1 daňového řádu věcně příslušnému, avšak místně nepřislušnému správci daně, přičemž s přihlédnutím k obecnému ustanovení § 35 odst. 2 daňového řádu byla lhůta stanovená § 136 odst. 1 daňového řádu zachována. Přiznání žalobkyně k dani z příjmů fyzické osoby zpracované Mgr. M., daňovým poradcem, podané dne 29. 6. 2015, tedy nebylo opožděné, neboť bylo podáno ve lhůtě stanovené § 136 odst. 2 daňového řádu, a tudíž v případě žalobkyně nebyl dán důvod k uložení pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu.
32. Soud na základě uvedených skutečností výrokem pod bodem I. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a podle § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušil i rozhodnutí správce daně, neboť je založeno na stejně nesprávném výkladu dotčených ustanovení daňového řádu, přičemž podle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vyjádřeným v tomto rozsudku.
33. Soud výrokem pod bodem II. podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. přiznal žalobkyni, která byla ve věci úspěšná právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobkyni v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč, a proto soud uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v této výši, a to ve stanovené lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 19. prosince 2018

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu