



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Gabriely Bašné a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **BRALOVANE s.r.o.**, IČ: 29045304, se sídlem Praha 3, Husinecká 903/10, zastoupen Mgr. Ing. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Ostrava, Dlouhá 53/6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2014, č.j. 2060/14/5000-14204-711322,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce podal k Městskému soudu v Praze žalobu proti rozhodnutí uvedenému v záhlaví tohoto rozsudku, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 8. 2013, č.j. 4346176/13/2003-24902-110225, kterým byla žalobci podle § 250 odst. 1 písm. a), odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“) uložena pokuta ve výši 21.006,- Kč za opožděné tvrzení daně za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 na dani z příjmů právnických osob.

Žalobce v žalobě namítal nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nesprávné právní posouzení opožděnosti podání jeho daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob, č.j. 3768614/13/2003-24902-110225.

Uvedl, že daňové přiznání správci daně podal prostřednictvím daňového poradce M. V. (dále jen „daňový poradce“) dne 1. 7. 2013. Daňový poradce byl k tomuto úkonu zmocněn tzv. speciální plnou mocí, která jej opravňovala jak k podepsání, tak k podání daňového tvrzení dle § 136 odst. 2 daňového řádu. Dne 22. 7. 2013 však správce daně vyzval žalobce k odstranění vad podání, a to z důvodu jeho podpisu neoprávněnou osobou. Žalobce byl konkrétně vyzván, aby shodné daňové přiznání podal prostřednictvím oprávněné osoby. Žalobce proto opětovně dne 6. 8. 2013 podal správci daně totožné daňové přiznání podepsané S. A. (dále jen „zmocněnkyně“), která byla k tomuto úkonu oprávněna na základě generální plné moci. Žalobce považoval daňové přiznání podané dne 1. 7. 2013 za řádné daňové tvrzení dle § 135 daňového řádu, a proto měl za to, že k opětovně podanému daňovému přiznání neměl správce daně přihlížet.

Namítal, že speciální plná moc daňového poradce nebyla vypovězena předložením generální plné moci zmocněnkyně. Udělením generální plné moci zmocněnkyni, která není daňovým poradcem, nedošlo k zániku speciální plné moci daňového poradce, neboť obsahy plných mocí jsou odlišné. Pouze daňový poradce může podat daňové přiznání v prodloužené lhůtě dle § 136 odst. 2 daňového řádu. Zmocněnkyně však daňovým poradcem není, a nemůže tak postupovat dle § 136 odst. 2 daňového řádu. Dovodil, že generální plná moc zmocněnkyně se „nestřetla“ se speciální plnou mocí daňového poradce, tudíž zmocnění daňového poradce nebylo generální plnou mocí jakkoli dotčeno.

Poukázal na to, že v době udělení generální plné moci zmocněnkyni byl jediný jednatel žalobce ve výkonu vazby. Žalobce tak udělil generální plnou moc, neboť jinak by správce daně přistoupil k ustanovení zástupce dle § 26 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

Postup správce daně označil za přepjatý formalismus hraničící se zneužitím vrchnostenského postavení. Namítal, že správní orgány vyhodnotily sporné otázky jednoznačně v jeho neprospěch; postupovaly zcela v rozporu se smyslem a účelem § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu; a nepřihlédly k tomu, že jediný jednatel žalobce byl ve vazbě. Uzavřel, že správní orgány postupovaly účelově k vytěžení jeho finančních prostředků. Jejich postup rovněž označil za exces pro rozpor se zákonem; zásadami právního státu; a se zásadou uplatňovat státní moc jen na základě zákona a v jeho mezích.

Žalobce navrhl soudu, aby žalobou napadené rozhodnutí žalovaného i platební výměr správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 22. 4. 2014 odmítl veškeré žalobní námítky a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Konstatoval, že žalobce doručil dne 11. 6. 2013 správci daně generální plnou moc, čímž došlo k vypovězení speciální plné moci daňového poradce uplatněné u správce daně dne 2. 4. 2013. Generální plná moc zmocněnkyně se vztahovala na veškeré právní úkony, včetně podání řádného daňového přiznání. Vzhledem k tomu byla dle § 28 odst. 4 a 29 odst. 1 daňového řádu ode dne 11. 6. 2013 vůči správci daně účinná pouze generální plná moc.

Poukázal na to, že prodloužená šestiměsíční lhůta pro podání daňového přiznání dle § 136 odst. 2 daňového řádu zůstává zachována pouze tehdy, pokud daňový poradce zemře či zanikne. Není však zachována tehdy, kdy je speciální plná moc daňového poradce nahrazena generální plnou mocí, která ji beze zbytku konzumuje. Nadto prodloužená šestiměsíční lhůta

není zachována ani v případě nahrazení speciální plné moci daňového poradce plnou mocí jiného daňového poradce.

Žalovaný dále vysvětlil, že daňové přiznání nebylo podáno oprávněnou osobou, proto správce daně vyzval žalobce k odstranění vad podání, přičemž výzvu zaslal daňovému poradci i zmocněnkyni. Na výzvu však reagovala pouze zmocněnkyně, která doplnila podpis osoby oprávněné za žalobce jednat, čímž jednak potvrdila účinnost generální plné moci, a rovněž tak odstranila vady podání.

Žalovaný odmítl, že by v dané věci došlo k opětovnému podání daňového přiznání. Žalobce totiž podal dne 1. 7. 2013 správci daně daňové přiznání; dne 6. 8. 2013 správci daně zaslal pouze doplnění podpisu zmocněnkyně na daňovém přiznání, čímž odstranil vady daňového přiznání podaného dne 1. 7. 2013.

Zdůraznil, že daňové přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 mělo být podáno do 2. 4. 2013 dle § 136 odst. 1 daňového řádu, žalobce jej však podal až po uplynutí zákonem stanovené lhůty, a to dne 1. 7. 2013. Dle § 250 daňového řádu pokuta za opožděné tvrzení daně vzniká přímo ze zákona, ve stanovené výši a bez možnosti správního uvážení.

Žalovaný navrhl soudu, aby žalobu zamítl.

V replice ze dne 14. 5. 2014 žalobce ve stručnosti zopakoval podstatné žalobní námitky.

Ze správního spisu soud zjistil následující pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti:

Dne 2. 4. 2013 byla správci daně předložena plná moc ze dne 31. 3. 2013, dle níž byl daňový poradce M. V. zmocněn žalobcem ke zpracování a podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012; k zastoupení ve vyměřovacím řízení v daňovém řízení za dané zdaňovací období; k podání žádosti o vrácení přeplatku na dani za dané zdaňovací období.

Dne 11. 6. 2013 žalobce správci daně doručil plnou moc ze dne 9. 4. 2013, dle které byla S. A. zmocněna žalobcem k veškerým úkonům jeho jménem; k jeho zastupování ve všech věcech; k jednání jeho jménem před správními a jinými státními orgány a orgány státní správy a samosprávy, a to i v případě, kdy by podle právních předpisů bylo zapotřebí zvláštní plné moci.

Dne 1. 7. 2013 obdržel správce daně daňové přiznání žalobce za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, které bylo podepsáno daňovým poradcem.

Správce daně zaslal zmocněnkyni i daňovému poradci výzvu k odstranění vad daňového přiznání ze dne 22. 7. 2013. Ve výzvě správce daně uvedl, že daňové přiznání bylo podepsáno neoprávněnou osobou, neboť platnost plné moci daňového poradce byla ukončena ke dni 11. 6. 2013 uplatněním generální plné moci zmocněnkyně.

Na výzvu správce daně ze dne 22. 7. 2013 reagovala zmocněnkyně podáním ze dne 2. 8. 2013, doručeným správci daně dne 6. 8. 2013, tak, že doplnila podpis na daňovém přiznání, které bylo doručeno správci daně dne 1. 7. 2013.

Dne 8. 8. 2013 vydal správce daně platební výměr na pokutu za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 21.006,- Kč. V odůvodnění správce daně uvedl, že dne 2. 4. 2013 uplynula lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob dle § 136 odst. 1 daňového řádu za předmětné zdaňovací období. Daňové přiznání bylo podáno opožděně, neboť bylo podáno až dne 1. 7. 2013, tj. 90 dnů po stanovené lhůtě.

O odvolání žalobce, v němž bylo argumentováno obdobně jako v žalobě, rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, že odvolání žalobce zamítl a platební výměr správce daně ze dne 8. 8. 2013 potvrdil. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, že daňové přiznání bylo podáno po lhůtě stanovené v § 136 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný uvedl, že žalobce si zvolil nového zástupce, a to zmocněnkyni. V okamžiku, kdy žalobce u správce daně uplatnil generální plnou moc zmocněnkyně, došlo dle § 28 odst. 4 daňového řádu k vypovězení plné moci daňového poradce. Ode dne 11. 6. 2013 tak byla u správce daně účinná pouze generální plná moc zmocněnkyně, která se vztahovala na veškeré právní úkony žalobce, včetně podání daňového přiznání. Dále uvedl, že prodloužená šestiměsíční lhůta dle § 136 odst. 2 daňového řádu zůstává zachována pouze, když zvolený daňový poradce zemře nebo zanikne, není však zachována, jestliže dojde k nahrazení speciální plné moci generální plnou mocí. Lhůta přitom zůstává zachována pouze tehdy, jestliže daňové přiznání podá ten daňový poradce, jehož plná moc je u správce daně založena. Proto žalovaný nepovažoval za relevantní, že zmocněnkyně daňovým poradcem není. Daňové přiznání žalobce bylo dne 1. 7. 2013 podáno neoprávněnou osobou, tj. daňovým poradcem, proto správce daně vyzval žalobce k odstranění vad podání. Vady byly odstraněny podáním doručeným dne 6. 8. 2013, v němž zmocněnkyně doplnila svůj podpis na daňové přiznání. Tím došlo i k potvrzení její generální plné moci. Shrnul, že žalobce neměl zachovanou prodlouženou lhůtu pro podání daňového přiznání, neboť jej nepodal k tomu zmocněný daňový poradce. Žalobce tak měl daňové přiznání podat do 2. 4. 2013, což učinil až dne 1. 7. 2013.

Soudem zjištěný skutkový stav nebyl mezi účastníky sporným.

Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), jelikož účastníci s tímto rozhodnutím souhlasili.

Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.).

Žaloba není důvodná.

Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:

Podle § 28 odst. 4 daňového řádu zvolí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci.

Podle § 29 odst. 1 daňového řádu v téže věci může být současně zvolen pouze jeden zmocněnec.

Podle § 136 odst. 1 daňového řádu daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Podle § 136 odst. 2 daňového řádu jde-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.

Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.

Podle § 250 odst. 6 daňového řádu o povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

Zásadní žalobní námitkou bylo nesprávné právní posouzení daňového přiznání z příjmů žalobce za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 dle § 136 odst. 2 daňového řádu, jakožto opožděně podané.

Pro posouzení výše uvedené námitky bylo nezbytné nejprve postavit na jisto, zdali generální (všeobecná) plná moc zmocněnkyně ze dne 9. 4. 2013 nahradila speciální (zvláštní) plnou moc daňového poradce ze dne 31. 3. 2013 zcela či jen v omezeném rozsahu, v němž se dotčené plné moci event. překrývaly. V této souvislosti soud odkazuje na právní větu nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 1. 2003, sp. zn. I. ÚS 433/01 (č. 15/2003 Sb. ÚS), ve které konstatoval, že „... Právní teorie i praxe rozlišují různé druhy plné moci, resp. obsahu a rozsahu zástupcova oprávnění, podle různých kritérií. Jde např. o všeobecnou (generální) plnou moc, která opravňuje zmocněnce ke všem právním úkonům, nebo zvláštní (speciální) plnou moc omezující se pouze na některé právní úkony, popř. některý druh právních úkonů či pouze jediný právní úkon. Kromě případů, kdy zákon výslovně požaduje speciální plnou moc k určitému právnímu úkonu (např. k odmítnutí dědictví), je věcí zmocnítele, zda ke každému právnímu úkonu, jenž má být učiněn v jeho zastoupení, vystaví zmocněnci zvláštní plnou moc, či zda mu udělí všeobecnou plnou moc. Každý druh plné moci může být omezený nebo neomezený. Podle neomezené plné moci může zmocněnec provést příslušné právní úkony podle svého volného uvážení, zachováváje povinnosti zmocněnce, v omezené plné moci má dány směrnice, jak má postupovat. V každém případě musí být z plné moci zřejmý rozsah oprávnění zmocněnce; rozhodující je proto obsah plné moci a omezení daná inter partes

nemají vůči třetím osobám žádnou právní relevanci.“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2007, č.j. 1 Afs 39/2006-79).

Dále soud poukazuje na doktrinální výklad (BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9) ustanovení § 28 odst. 4 daňového řádu, který je následující: *„Zvolí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že tím vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci. V případě, že se nová plná moc nebude zcela překrývat v rozsahu s původní plnou mocí, dojde pouze ke zúžení původní plné moci a ve zbytku rozsahu, který nová plná moc neobsahuje, zůstane původní plná moc platná. Je nutno respektovat zásadu, že v téže věci může mít zastupovaný subjekt současně pouze jednoho zástupce.“*.

V dané věci byl daňový poradce na základě plné moci ze dne 31. 3. 2013 oprávněn za žalobce toliko zpracovat a podat daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob; zastupovat jej ve vyměřovacím řízení; podat žádost o vrácení přeplatku na dani, vše za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. Plná moc daňového poradce byla tak v závislosti na svém obsahu tzv. speciální plnou mocí, neboť rozsah zmocnění byl přesně vymezen jednotlivými a konkrétními úkony. Oproti tomu plná moc zmocněnkyně ze dne 9. 4. 2013, nebyla po obsahové stránce omezena, jelikož zmocněnkyně byla na jejím základě oprávněna činit za žalobce veškeré úkony a jednat před správními orgány *„bez jakéhokoli omezení“*. Zmocněnkyně tak byla pověřena zastupováním před správcem daně neomezeně, tudíž jí udělená plná moc byla tzv. generální plnou mocí.

Zákonné ustanovení § 28 odst. 4 daňového řádu stanoví pravidlo, že pozdější plná moc, resp. v ní formulované zmocnění, nahrazuje *ex lege* plnou moc dřívější, a to v rozsahu, v němž se tyto plné moci, resp. zmocnění překrývají. Tedy za situace, kdy měl správce daně v daňovém řízení nejprve k dispozici speciální plnou moc daňového poradce a následně mu byla pro shodné daňové řízení doručena generální plná moc zmocněnkyně, došlo k překrytí omezeného rozsahu zmocnění předchozí speciální plné moci neomezeným obsahem generální plné moci, neboť generální plná moc opravňovala zmocněnkyni jednat ve všech věcech týkajících se žalobce, tj. včetně zpracování a podání daňového přiznání z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. Soud shrnuje, že v okamžiku, kdy byla plná moc zmocněnkyně u správce daně uplatněna dne 11. 6. 2013, došlo dle § 28 odst. 4 daňového řádu k zákonné fikci výpovědi předchozí speciální plné moci daňového poradce.

Soud nesdílí názor žalobce, že při posouzení střetu speciální a generální plné moci je třeba vzít v úvahu, zdali zmocněnkyně byla či nebyla daňovou poradkyní. Skutečnost, že účastník je „zvýhodněn“, když jím zvoleným zástupce v daňovém řízení je daňový poradce, např. ve smyslu § 136 odst. 2 daňového řádu, je zcela bez vlivu na posouzení rozsahu zmocnění jednat za daňový subjekt dle oprávnění v plné moci ve smyslu § 28 odst. 4 daňového řádu.

V dané věci daňový poradce podal dne 1. 7. 2013 za žalobce daňové přiznání. Avšak již ke dni 11. 6. 2013 došlo k výpovědi jeho speciální plné moci, jelikož správci daně byla tento den doručena nová generální plná moc zmocněnkyně. Správce daně tak dospěl ke správnému závěru, že daňové přiznání nebylo podáno oprávněnou osobou. Taktéž následný postup správce daně spočívající ve výzvě žalobce k odstranění vad podání, shledal soud souladným se zákonem, neboť daňový poradce nebyl ke dni podání daňového přiznání oprávněn za žalobce daňové přiznání podat, tudíž nebyl oprávněn jej ani podepsat.

V této souvislosti soud poukazuje na doktrinální výklad (BAXA, Josef a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9) ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu, který je následující: „*Další z možností podávání daňového přiznání podle § 136 odst. 1 v tzv. prodloužené lhůtě šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období je v situaci, kdy daňové přiznání zpracovává a podává poradce, avšak pouze za předpokladu, je-li příslušná plná moc udělená tomuto poradci uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty po uplynutí zdaňovacího období. Obě podmínky musí být splněny současně, tzn. že poradce musí daňové přiznání nejen zpracovat, ale současně je i za zastupovaný daňový subjekt podat.*“. A rovněž na obdobný doktrinální výklad (MATYÁŠOVÁ, Lenka, GROSSOVÁ, Marie Emílie. *Daňový řád. Komentář*. 2. aktual. a doplněné vyd., Praha: Nakladatelství Leges, 2015. 1024 s. ISBN: 978-80-7502-081-9) daného ustanovení, jenž zní následovně: „*Prodloužená lhůta pro podání řádného daňového přiznání však platí pouze pro "tohoto" poradce či advokáta, tzn. toho, jemuž byla plná moc udělena. Účinky plné moci (tj. prodloužená lhůta pro podání) jsou zachovány pouze v případě, pokud daňový poradce nebo advokát zemře. Pokud však následně dojde, např. pro vzájemné neshody, k vypovězení plné moci poté, co byla udělena, ať již ze strany daňového subjektu, nebo poradce či advokáta, a daňové přiznání tento nepodává, ale učiní tak sám v prodloužené lhůtě daňový subjekt, jde o opožděně podané řádné daňové přiznání. Případné náhrady škody mezi daňovým poradcem a daňovým subjektem lze uplatnit pouze cestou soukromoprávní.*“.

Jak uvedeno výše daňový poradce sice daňové přiznání zpracoval, ale ke dni podání daňového přiznání již nebyl oprávněn je za žalobce podat. Podpis na vadném daňovém přiznání doplnila podáním ze dne 2. 8. 2013 zmocněnkyně. Daňové přiznání ze dne 1. 7. 2013 tak bylo za žalobce podáno zmocněnkyní na základě generální plné moci. Žalobce tak byl povinen podat daňové přiznání ve tříměsíční lhůtě dle § 136 odst. 1 daňového řádu, neboť pro prodloužení lhůty jeho podání nebyly splněny zákonem stanovené podmínky dle § 136 odst. 2 daňového řádu. Jelikož žalobce daňové přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 podal až dne 1. 7. 2013, podal je opožděně, tudíž správce daně byl oprávněn žalobci vyměřit pokutu za opožděné tvrzení daně dle § 250 odst. 1 písm. a), odst. 6 daňového řádu.

Žalobce na svou obranu tvrdil, že jeho jediný jednatel byl t. č. ve výkonu vazby, tudíž musel generální plnou moc udělit, aby správce daně nepřistoupil k aplikaci dle § 26 odst. 1 písm. e) daňového řádu a neustanovil mu zástupce. Soud tuto námitku posoudil jako ryze účelovou, neboť správce daně dle citovaného zákonného ustanovení přistoupí k ustanovení zástupce osobě, které brání jiná překážka, aby při správě daní činila úkony, za předpokladu, že si nezvolila zmocněnce. Přičemž v dané věci žalobce ke dni uplatnění generální plné moci zmocněnkyně měl v řízení zvoleného zástupce, a to daňového poradce.

Soud se neztotožnil ani s žalobní námitkou opětovně podaného daňového přiznání správci daně dne 6. 8. 2013. Soud ze správního spisu zjistil, že podáním zmocněnkyně ze dne 2. 8. 2013, které bylo doručeno správci daně dne 6. 8. 2013, nebylo daňové přiznání žalobce opětovně podáno, nýbrž jím došlo k opravení vady daňového přiznání podaného dne 1. 7. 2013.

K námitkám žalobce ohledně formalistického postupu správce daně; nepřihlídnutí k okolnostem daného případu; chybné aplikaci § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, uplatněným v obecné rovině soud nejprve odkazuje na závěry Ústavního soudu obsažené v jeho nálezu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, ve kterém se zabýval návrhem

Městského soudu v Praze na zrušení ustanovení § 250 daňového řádu: „Základními charakteristikami jednání, které je sankcionováno cestou správního trestání, je jak jeho protiprávnost, tak jeho škodlivost. Podle § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování podané daňovým subjektem „základem pro správné zjištění a stanovení daně“. Správné zjištění a stanovení daní je spolu se zabezpečením jejich úhrady cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Podání příslušného daňového tvrzení řádně a včas je tedy klíčovou podmínkou pro to, aby správa daní mohla být vůbec vykonávána, resp. aby mohlo být dosaženo jejího cíle.

Ustanovení § 250 daňového řádu upravuje pokutu za opožděné tvrzení daně, která je sankcí za podání daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání po stanovené lhůtě nebo za jejich nepodání vůbec. Pokuta vzniká přímo ze zákona (*ex lege*) ve stanovené výši odvozené od výše placené daně, narůstá v čase v závislosti na délce prodlení s učiněním daňového tvrzení a má stanovenou minimální a maximální hranici pro případ, že daňové tvrzení není podáno vůbec, a to ani po stanovené lhůtě. Pokuta za opožděné tvrzení daně představuje zejména motivaci k včasnému podávání daňových tvrzení, bez nichž není efektivní správa daní možná. Nesplnění povinnosti tvrzení daně je třeba obecně považovat za ohrožení samotného zjištění a stanovení daně a následně i její úhrady, tj. dochází zde k ohrožení cíle správy daní jako takové.

Ustanovení § 250 daňového řádu je slučitelné s principy právního státu ve smyslu čl. 1 Ústavy a nepředstavuje rozpor s čl. 1 a čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod a s čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.“.

Ačkoli žalobce subjektivně vnímá postup správních orgánů, které mu vyměřily pokutu za opožděné podání daňového přiznání jako formalistický, neboť nepřihlédly k okolnostem daného případu, daňové orgány jednaly ve věci v souladu s § 250 daňového řádu. Sankce za opožděné podání daňového tvrzení vzniká přímo ze zákona, a správní orgány nemají prostor pro jakékoli zvážení konkrétních okolností případu. Jejich úkolem je pouze vyměřit pokutu platebním výměrem dle § 250 odst. 6 daňového řádu, podá-li daňový subjekt daňové tvrzení opožděně, jak tomu bylo i v daném případě.

Ústavní soud k tomu v bodech 55 a 57 shora citovaného nálezu uvedl následující: „V posuzovaném případě sankce vznikají *ex lege* v předem dané výši odvozené z určitého základu, a to z důvodu předvídatelnosti a s tím související právní jistoty, zamezení libovůle ze strany orgánu veřejné moci, snížení rizika korupce, administrativní zvladatelnosti (automatizace jejich ukládání u správce daně) a rychlosti řízení. ... Výše sankce za delikt ... je přímo úměrná ekonomickým aktivitám daňového subjektu, popřípadě jeho majetku a obsahuje v sobě jistý prvek diferenciacie, který je schopen do jisté míry nahradit absenci diskrece v případě vzniku sankce *ex lege* [srov. nálezy ze dne 15. října 2013 sp. zn. Pl. ÚS 3/13 (375/2013 Sb.)]. ...

Na tomto místě se přísluší připomenout, že zákonodárce do úpravy předmětné pokuty zakomponoval poměrně velké množství moderačních prvků, které mají zajistit přiměřenost sankce a sledují cíl zmírnění sankce v případech, kdy konkrétní pochybení vykazuje menší míru škodlivosti, jak na ně poukázala vláda ve svém vyjádření. Jedná se zejména o "automoderační" mechanismus v procentuálním nastavení výše pokuty; skutečnost, že pokuta nevzniká, pokud zpoždění s podáním daňového tvrzení nebylo delší než 5 pracovních dnů; úprava "zastropování" výše pokuty; přísnější režim pro daňové tvrzení, které nebylo vůbec podáno; dolní hranice pokuty od 200 Kč; snížení výše pokuty na polovinu za splnění zákonných podmínek a zvláštní pravidlo pro pokutu za opožděné tvrzení u daně z příjmů ze závislé činnosti.“.

Soud se s uvedenými závěry Ústavního soudu zcela ztotožňuje. Správní orgány v dané věci plně respektovaly právní úpravu obsaženou v § 250 daňového řádu. Soud přitom neshledal, že by vyhodnotily sporné otázky jednoznačně v neprospěch žalobce, neboť se otázkami týkajícími se osoby oprávněné za žalobce jednat před správními orgány a střetu uplatněných plných mocí zabývaly řádně a jejich závěry jsou v souladu s úpravou obsaženou v daňovém řádu. Vzhledem k uvedenému má soud za to, že správní orgány nejednaly v dané věci účelově, nezneužily své vrchnostenské postavení a jejich rozhodnutí nelze považovat za excés, jak tvrdí žalobce. Postup správních orgánů byl současně plně v souladu se zásadami právního státu, se zásadou obsaženou v čl. 2 odst. 3 Ústavy, dle které lze státní moc uplatňovat pouze na základě zákona a v jeho mezích, a rovněž se zásadou zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, dle které správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob.

Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce nebyl ve věci samé úspěšný a úspěšnému žalovanému však prokazatelné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **I z e** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Praze dne 28. listopadu 2017

JUDr. Eva P e c h o v á, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
S. K.