



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **JUDr. M. P.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5.3.2013 č.j. 5879/13/5000-14103-700519

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5.3.2013 č.j. 5879/13/5000-14103-700519 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3.000,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 2 (dále jen „orgán prvního stupně“) ze dne 12.9.2012 č.j. 260431/12/002912108180, kterým byla žalobci udělena pokuta za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 17.731,- Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že žalobce v odvolání namítal, že daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011, které zpracoval daňový poradce Ing. M. P., bylo orgánu prvního stupně podáno dne 27.6.2012, neboť lhůta k jeho podání byla prodloužena na dobu 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího

období. Plná moc udělená žalobcem daňovému poradci byla podána k poštovní přepravě dne 30.3.2012 a orgánu prvního stupně byla doručena dne 3.4.2012. Dle žalobce je sporné, zda se v případě lhůty pro uplatnění plné moci jedná o lhůtu procesní, na kterou se vztahují obecná ustanovení daňového řádu o doručování, či zda jde o lhůtu hmotněprávní, což by znamenalo, že poslední den lhůty již musí příslušný správce daně danou listinou disponovat.

Dle názoru orgánu prvního stupně byla plná moc, kterou žalobce udělil daňovému poradci, doručena opožděně, neboť se tak stalo až po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání. Tato plná moc byla tedy neúčinná, a orgán prvního stupně proto neuznal prodloužení lhůty podle § 136 daňového řádu a vyměřil žalobci pokutu za opožděné tvrzení daně. Žalobce uznává, že plná moc byla doručena na poslední chvíli, má však za to, že lhůta byla zachována, neboť v případě § 136 odst. 2 ve spojení s § 35 odst. 1 písm. b) daňového řádu, v němž se hovoří o „uplatnění“ plné moci, se jedná o lhůtu procesní. Procesní lhůty jsou zachovány, je-li poslední den lhůty listina předána k poštovní přepravě.

Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že žalobcovo odvolání není důvodné. Z předloženého spisového materiálu zjistil, že plná moc ze dne 20.3.2012 udělená žalobcem Ing. M. P., daňovému poradci, byla podána k poštovní přepravě dne 30.3.2012 a doručena orgánu prvního stupně dne 3.4.2012. Na základě této plné moci bylo následně dne 27.6.2012 podáno zástupcem žalobce daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011. Vzhledem ke skutečnosti, že lhůta pro podání daňového přiznání za rok 2011 uplynula dne 2.4.2012 a plná moc udělená zástupci žalobce byla orgánu prvního stupně doručena až dne 3.4.2012, orgán prvního stupně jí dle žalovaného právem posoudil jako pozdě podanou. Plná moc tak neměla účinky ve smyslu § 136 odst. 2 daňového řádu, tedy nebyla způsobilá prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání na 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Daňové přiznání měl žalobce podat do 2.4.2012. S ohledem na pětidenní zákonnou liberační lhůtu připadl poslední den lhůty pro podání daňového přiznání na 10.4.2012. Žalobce však daňové přiznání podal až dne 27.6.2012, a proto mu správce daně v souladu s § 250 daňového řádu uložil pokutu za jeho opožděné podání.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí s odkazem na komentář k daňovému řádu dovodil, že podle § 27 odst. 2 daňového řádu je plná moc vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění. Rozhodný je okamžik, kdy se správce daně reálně seznámí s plnou mocí, tedy kdy tato dojde do „sféry vlivu“ správce daně. Rozhodným okamžikem tedy není okamžik odevzdání zásilky s plnou mocí na poštu.

Žalobce v žalobě označil napadené rozhodnutí za nezákonné a navrhl jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítl, že daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob podal dne 27.6.2012, neboť měl v souladu s § 136 odst. 2 daňového řádu prodlouženou lhůtu pro podání daňového přiznání na 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, a to z toho důvodu, že jeho přiznání k dani zpracovával daňový poradce. Plná moc udělená žalobcem daňovému poradci byla dána k poštovní přepravě dne 30.3.2012 a orgánu prvního stupně byla doručena dne 3.4.2012. Konec lhůty pro podání daňového přiznání, zakotvené v § 136 odst. 1 daňového řádu, připadl na sobotu 31.3.2012. Jak orgán prvního stupně, tak i žalovaný však posoudili došlou plnou moc jako opožděnou, protože prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání neuznali.

Žalobce má za to, že lhůty v daňovém řízení upravuje ustanovení § 35 daňového řádu, které stanoví, že lhůta je zachována, je-li podána u provozovatele poštovních služeb poštovní zásilka obsahující podání adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně. Plná moc byla předána na poštu k přepravě dne 30.3.2012. Měl-li orgán prvního stupně pochybnost, měl

aplikovat ustanovení § 35 odst. 3 daňového řádu a považovat lhůtu za zachovanou. Orgán prvního stupně i žalovaný zřejmě vycházeli z § 136 odst. 2 daňového řádu, kde se hovoří o uplatnění plné moci. Tento termín však daňový řád nedefinuje. Správce daně výkladem dovodil, že uplatněním je nutno rozumět faktické disponování. Podle žalobce je však obecně v celém právním řádu, například v § 112 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, právo, které je nutno uplatnit, zachováno, je-li poslední den lhůty příslušný úkon předán k poštovní přepravě. Výše uvedený rigidní výklad pojmu „uplatnění“ ze strany správce daně by vnesl do daňového řízení právní nejistotu, neboť občan nikdy neví, kdy pošta jeho zásilku skutečně doručí.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že nesouhlasí s výkladem § 136 odst. 2 daňového řádu, který zastává žalobce. Smyslem daného ustanovení je seznámit správce daně se skutečností, na jejímž základě dochází k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání dříve, než uplyne původní tříměsíční lhůta. V této souvislosti žalovaný odkázal na odbornou literaturu [Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žižková, M.: Komentář k daňovému řádu (ASPI)], z níž citoval: *„Smyslem zákona určitě nemůže být to, aby správce daně byl nucen postupovat v souladu s plnou mocí, pokud by fakticky nebyla v jeho 'sféře vlivu', tzn. plná moc nebude považována za účinnou (uplatněnou), pokud danému správci daně nebyla doručena (např. formou postoupení jiným správcem daně). Chce-li mít daňový subjekt zachovány účinky v § 136 odst. 2, musí nejpozději poslední den lhůty pro podání daňového přiznání být plná moc k dispozici místně příslušnému správci daně“*. Při užití gramatického výkladu § 136 daňového řádu lze dovodit, že toto ustanovení obsahuje dva termíny pro činnosti, které má či může daňový subjekt vykonat. Prvním z nich je termín „podání daňového přiznání“, u něž se uplatní ustanovení § 35 daňového řádu o zachování lhůt. Druhým termínem je pak „uplatnění u správce daně“, který znamená, že plná moc musí být správci daně již doručena. Pokud by zákonodárce zamýšlel stanovit pro oba tyto úkony stejný režim, nepochybně by použil stejný termín. Zákonodárce tedy zamýšlel přiznat lhůtě k uplatnění plné moci hmotněprávní účinky. K odkazu žalobce na ustanovení § 112 občanského zákoníku žalovaný poznamenal, že věcný rozsah občanského zákoníku a daňového řádu je naprosto odlišný. Občanský zákoník je předpisem soukromého práva hmotného, kdežto daňový řád je veřejnoprávním předpisem procesním. Termíny užitě v těchto dvou předpisech si proto nemusí významově odpovídat.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na názoru, že žalovaným zastávaný výklad zákona je příliš formalistický a nerespektuje obecná ustanovení daňového řádu. V dané věci se jedná nikoliv o pozdní placení daně, ale pouze o zaslání plné moci, neboť daň byla přiznána řádně a včas. Výklad, který zastává žalovaný, by vedl k závěru, že poplatník při zaslání plné moci by byl odkázán na to, že pošta jeho zásilku doručí včas, nebo by musel plnou moc zaslat s velkým předstihem. Za případné pochybení pošty by byl vystaven hrozbě sankce. S ohledem na § 5 odst. 3 daňového řádu by uplatněním žalovaným zastávaného výkladu došlo k výrazné nerovnosti jak daňových subjektů, tak i mezi orgánem státní správy a poplatníkem. Plná moc, která je správci daně doručena jeden den po stanovené lhůtě, umožňuje správci daně dosáhnout cíle správy a daňový subjekt co nejméně zatěžuje. Žalobce dodal, že i Ústavní soud vždy vykládal výraz „uplatnění“ jako vznesení nároku, nikoliv jako stav doručení, takže například v restitučních sporech postačovalo k zachování lhůty pro uplatnění nároku předání podání k poštovní přepravě. V daném případě vedl úzký výklad pojmu „uplatnění“ k tomu, že správce daně za faktické jednodenní zpoždění vyměřil žalobci sankci za tříměsíční opoždění s tvrzením daně.

V projednávané věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 27 odst. 2 daňového řádu plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.

Podle § 35 odst. 1 písm. b/ daňového řádu lhůta je zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty podána u provozovatele poštovních služeb poštovní zásilka obsahující podání adresovaná věcně a místně příslušnému správci daně.

Podle § 35 odst. 2 daňového řádu 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.

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 věty první 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.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.

Závěr žalovaného, že lhůta pro uplatnění plné moci u správce daně ve smyslu § 136 odst. 2 věty první daňového řádu je lhůtou hmotněprávní, takže k tomu, aby se na daňový subjekt vztahovala prodloužená šestiměsíční lhůta pro podání daňového přiznání, je nezbytné, aby plná moc pro daňového poradce byla správci daně doručena do konce lhůty k podání daňového přiznání, je mylný. Nesprávnost tohoto závěru jednoznačně dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15.5.2015 č.j. 4 Afs 68/2015 – 35, který se týkal skutkově i právně obdobné věci. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud posoudil vztah § 27 odst. 2 a § 136 odst. 2 daňového řádu a 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; jazykový výklad je zde pouze prvotním přiblížením k obsahu právní normy (nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, č. 30/1998 Sb., rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na: <http://nalus.usoud.cz/>). Ostatně i z hlediska čistě jazykového výkladu je třeba poznamenat, že pojem „uplatnit“ používá zákonodárce v různých ustanoveních daňového řádu ve smyslu „podat“, aniž by tím bylo vždy míněno (až) dojití určitého úkonu správci daně. Např. § 159 odst. 1 daňového řádu stanoví, že „[p]roti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla“. Nelze mít ovšem pochybnosti o tom, že toto ustanovení určuje procesní lhůtu k podání námitek, na jejíž zachování je třeba aplikovat § 35 daňového řádu. Totéž je třeba vztáhnout i na § 136 odst. 2 daňového řádu.*

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).

Z výše citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu, které lze plně vztáhnout i na nyní projednávanou věc, je tedy zřejmé, že žalovaný pochybil, jestliže plnou moc udělenou žalobcem daňovému poradci, která byla odevzdána k poštovní přepravě dne 30.3.2012, posoudil jako opožděnou. Podáním této plné moci k poštovní přepravě v zákonné lhůtě žalobce naplnil podmínku uplatnění plné moci u správce daně před uplynutím zdaňovacího období v souladu s ustanovením § 136 odst. 2 daňového řádu, a ze zákona tak u něj došlo k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Také tuto lhůtu žalobce dodržel (daňové přiznání podal dne 27.6.2012), takže pokuta za opožděné podání daňového přiznání mu byla uložena neprávem.

Z popsanych důvodů soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s.ř.s.) a v souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, a soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozsudku 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. 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. dubna 2016

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Lucie Horáková