



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci žalobce **P. Č.**, bytem x, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – střed, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 16. 11. 2012, č. j. 6852/12-1100-202686,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 16. 11. 2012, č. j. 6852/12-1100-202686, a platební výměr Finančního úřadu v Říčanech ze dne 1. 6. 2012, č. j. 129715/12/059911205472, s e z r u š u j í a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen žalobci zaplatit ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 3.300,- Kč.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 30. 1. 2013 u Městského soudu v Praze a následně postoupenou Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 16. 11. 2012, č. j. 6852/12-1100-202686 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo platební výměr

Finančního úřadu v Říčanech (dále jen „finanční úřad“) ze dne 1. 6. 2012, č. j. 129715/12/059911205472, kterým byla žalobci podle ustanovení § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřena pokuta za opožděné tvrzení daně ve výši 13.308,- Kč.

Žalovaným je podle § 69 s. ř. s. správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který přešla jeho působnost. V projednávané věci vydalo žalobou napadené rozhodnutí bývalé Finanční ředitelství v Praze, které bylo v průběhu lhůty k podání žaloby zrušeno podle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a jeho působnost přešla účinností tohoto zákona, tj. od 1. 1. 2013, na žalovaného [§ 7 písm. a) a 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb.]. V dalším textu soud pro zjednodušení používá termín žalovaný i pro Finanční ředitelství v Praze.

Mezi žalobcem a žalovaným bylo nesporné, že žalobce dne 20. 3. 2012 udělil plnou moc daňovému poradci ke zpracování a podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011. Tato plná moc byla podána k poštovní přepravě dne 2. 4. 2012 a následně byla dne 4. 4. 2012 doručena věcně a místně příslušnému finančnímu úřadu.

Žalobce brojí proti závěru žalovaného, že má-li dojít k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu, musí být plná moc pro daňového poradce v poslední den tříměsíční lhůty pro podání daňového přiznání správci daně doručena, nestačí jej v tento den podat k poštovní přepravě. Tento právní názor podle žalobce pomíjí ustanovení § 35 odst. 1 písm. b) daňového řádu o zachování lhůt, které má obecný dopad a nezná výjimek, přičemž takovou výjimku z obecné úpravy počítání, resp. zachování lhůt nepředstavují ani ustanovení § 27 odst. 2 a § 136 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že plná moc je vůči správci daně účinná až jejím uplatněním podle žalobce vůbec nevypovídá ni o tom, v jaké lhůtě je povinen daňový subjekt plnou moc takto uplatnit a jakým úkonem je tato lhůta zachována. Žalobce podotýká, že také podání daňového přiznání je vůči správci daně účinné (ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu) až jeho doručením, přesto není pochyb, že i na podání daňového přiznání ustanovení § 35 odst. 1 písm. b) daňového řádu dopadá. Pro výklad, že lhůta je zachována i v případě podání plné moci poslední den lhůty k poštovní přepravě podle žalobce svědčí jak výklad jazykový, tak i teleologický, přičemž nelze přehlížet ani ústavněprávní aspekty. Pojem „uplatnit“ daňový řád užívá nejen ve vazbě na plnou moc, ale i obecně ve vztahu k procesním úkonům, u nichž není pochyb o aplikaci § 35 odst. 1 písm. b) daňového řádu – např. u opravných prostředků, uplatnění práv podle § 6 odst. 3 či § 61 odst. 2 daňového řádu, v případě návrhu podle § 60 odst. 3 písm. j) daňového řádu nebo v případě námitek podle § 102 odst. 3 daňového řádu.

Z teleologického hlediska žalobce nenachází opodstatnění pro odlišné zacházení s během lhůty pro podání daňového přiznání na jedné straně a plné moci pro daňového poradce na straně druhé, když zákon stanoví, že k oběma skutečnostem musí dojít v téže lhůtě. Odlišné zacházení zakládá diskriminaci daňových subjektů, které k podání daňového přiznání využívaly služeb daňového poradce. Navíc by se nebylo možné spolehnout na možnost zaslání plné moci poštou, neboť včasné splnění povinnosti by mohl zmařit i správce daně tím, že by několik dnů prostě nepřijímal poštu. Ani důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu takto extrémní závěr nenaznačuje a totéž platí pro žalovaným citovanou odbornou literaturu, která s jedinou výjimkou neřeší otázku zachování lhůt. Přesvědčivý není argument žalovaného, že podáním daňového přiznání se zahajuje daňové řízení, zatímco podáním plné moci nikoliv, neboť tato skutečnost neodůvodňuje potřebu odlišného zacházení s oběma úkony z hlediska aplikace § 35 odst. 1 písm. b) daňového řádu a navíc nelze přehlédnout, že i podání daňového přiznání je vůči správci daně účinné až jeho doručením.

Žalobce také poukázal na problematičnost paušální výše ukládané pokuty bez ohledu na okolnosti případu z hlediska ústavněprávního. Výklad žalovaného žalobce považuje za diskriminující, nepřiměřený, nespravedlivý a odporující ústavnímu pořádku. Má tedy za to, že daňové přiznání podal včas a že napadené rozhodnutí je třeba zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Ve vyjádření žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, v němž poukazoval na skutečnost, že zatímco ke vzniku zastoupení dochází již okamžikem akceptace plné moci, vůči správci daně je nutno tuto plnou moc nejdříve uplatnit, tj. seznámit jej s její existencí, jejím předmětem a rozsahem zmocnění, a teprve v tomto okamžiku je vůči správci daně účinná. Chce-li proto mít daňový subjekt zachovány účinky tzv. prodloužené lhůty pro podání daňového přiznání podle ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu, musí nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání být plná moc ve smyslu § 27 odst. 2 daňového řádu k dispozici místně příslušnému správci daně. Jedná se o speciální ustanovení vůči institutu zachování lhůty podle ustanovení § 35 daňového řádu, takže uplatněním plné moci není možné rozumět její odeslání. Také důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňového řádu konstatuje, že účinky plné moci nastávají vůči správci daně v momentě, kdy se s ní správce daně má možnost seznámit, a obdobné závěry uvádí i odborná literatura (např. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv: Daňový řád. Komentář. : C. H. Beck, 2010, Kopřiva, M., Novotný, J.: Manuál k daňovému řádu. : Sagit, 2011, nebo Baxa, J. a kol.: Daňový řád. Komentář. : Wolters Kluwer, 2011). Právní názor žalobce tak nesdílí ani odborná veřejnost a je i v rozporu s výkladem České daňové správy (žalovaný odkazuje na prohlášení Generálního finančního ředitelství Komoře daňových poradců z roku 2011, č. j. 11477/11-2110-011654). Plnou moc nelze srovnávat s daňovým přiznáním, protože jeho podáním se zahajuje daňové řízení, plná moc však takové účinky nemá. Protože v případě žalobce bylo daňové přiznání podáno opožděně 50 dní po zákonem stanovené liberační lhůtě, byly naplněny podmínky pro vznik povinnosti žalobce k úhradě pokuty za opožděné podání přiznání k dani.

Žalovaný ve vyjádření dále doplnil, že ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu s ohledem na jeho zařazení v části druhé hlavě I dílu 2 nadepsaném „Osoby zúčastněné na správě daní a zastoupení“ je ustanovením speciálním k ustanovení § 35 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jež se žalobce dovolává. Plná moc může být vůči správce daně účinná teprve po jejím doručení a správce daně by nepochybně nemohl např. umožnit nahlížení do spisu zástupci, který by se dovolával toho, že zásilka s plnou mocí byla podána na pošty a bude v nejbližší době správci daně doručena. Dovolává-li se žalobce toho, že slovo „uplatnit“ daňový řád užívá na různých místech, žalovaný zdůrazňuje, že toto slovo může mít více významů v závislosti na kontextu a může být použito v širším významu (realizovat, uskutečnit či provést právo) či v užším slova smyslu (v rámci realizace práva být zastoupen – tj. uplatnění práva v širším významu – daňový subjekt po vyhledání vhodného zástupce a následném udělení plné moci tuto plnou moc uplatní dle § 27 odst. 2 daňového řádu u správce daně). Pokud je slova uplatnit užito ve smyslu, že lze nebo naopak nelze uplatnit určité oprávnění, nelze z toho jakkoliv dovozovat, že obecná úprava zachování lhůt v ustanovení § 35 daňového řádu má být aplikována i na případ uplatnění plné moci u správce daně upravený v § 27 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

Soud také vyzval účastníky řízení, aby se vyjádřili, zda ve věci požadují nařídit jednání. Vzhledem k tomu, že se v poskytnuté lhůtě nevyjádřili, soud o žalobě rozhodoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

Ze správního spisu soud zjistil, že zásilkou podanou na poštu dne 2. 4. 2012 byla finančnímu úřadu zaslána plná moc, jíž žalobce zmocnil daňového poradce k zastupování ve

věci zpracování a podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011. Podle připojeného podacího razítka plnou moc převzal finanční úřad dne 4. 4. 2012. Dne 21. 5. 2012 měl finanční úřad telefonicky kontaktovat zástupce žalobce a upozornit jej na to, že plná moc byla podána pozdě. Daňové přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011 s daňovou povinností vyčíslenou na 532.305,- Kč došlo finančnímu úřadu dne 30. 5. 2012. V návaznosti na to finanční úřad vydal dne 1. 6. 2012 pod č. j. 129715/12/059911205472 platební výměr, kterým byla žalobci podle ustanovení § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu vyměřena pokuta za opožděné tvrzení daně vypočtená jako 50 denních sazeb ve výši 0,05 % daně stanovené v souladu s daňovým přiznáním, tj. (po zaokrouhlení na celé Kč nahoru) ve výši 13.308,- Kč. Proto platebnímu výměru se žalobce odvolal s argumentací v principu shodnou jako v podané žalobě. Napadeným rozhodnutím, jež bylo žalobci doručeno dne 30. 11. 2012, však bylo odvolání zamítnuto na základě důvodů, které žalovaný zopakoval ve vyjádření k podané žalobě.

Krajský soud v Praze po zjištění, že rozhodnutí napadené žalobou je způsobilé k přezkumu podle § 65 a násl. s. ř. s., žalobce podal žalobu po vyčerpání řádného opravného prostředku před správním orgánem a žaloba byla podána poslední den dvouměsíční žalobní lhůty počítané od oznámení napadeného rozhodnutí žalobci, přezkoumal napadené rozhodnutí bývalého Finančního ředitelství v Praze, jakož i řízení, které vydání tohoto rozhodnutí předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Podle § 136 daňového řádu se daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (odst. 1). 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 (odst. 2).

Podle § 27 daňového řádu si může osoba zúčastněná na správě daní zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat (odst. 1). Plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně (odst. 2).

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

Otázkou vztahu citovaný ustanovení daňového řádu se již zabývala judikatura správních soudů se závěrem, který odpovídá právnímu názoru žalobce. V tomto směru je třeba poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35, publikovaný pod č. 3261/2015 Sb. NSS, který konstatoval následující: „...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 (nálezn 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.

[24] Účelem § 27 odst. 2 daňového řádu je určit přesně okamžik, kdy vzniká zmocnění 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.

[25] 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 rozsudek 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.

(...)

[27] Nejvyšší správní soud si je vědom předcházející názorové nejednotnosti, která panovala mezi odbornou veřejností ve výkladu sporné právní otázky (srovnej Baxa, J. a kol.: Daňový řád, Komentář, Praha: Wolters Kluwer a. s., 2011: výklad k § 136 odst. 2; Kobík, J., Kohoutková, A.: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání, Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2013, s. 705 až 707). V případě možnosti různého výkladu určitého předpisu je třeba postupovat dle ústavněprávní zásady in dubio pro libertate, jež je vlastní interpretací norem veřejného práva (srovnej například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2013, č. j. 1 As 21/2010-65, č. 2838/2013 Sb. NSS), a zvolit ten výklad, který je šetrnější k základním právům a svobodám jednotlivce."

Se shora citovanými závěry NSS se Krajský soud v Praze zcela ztotožňuje a pro stručnost odkazuje na ně. Argumentace žalobce pak důvody vysvětlené NSS odpovídajícím způsobem doplňuje a i s ní tudíž soud vyjadřuje souhlasné stanovisko (s jedinou výjimkou tvrzené neústavnosti paušální výše pokuty, jež však pro rozhodnutí ve věci není podstatná). Napadené rozhodnutí je tedy nezákonné, neboť vychází z nesprávného právního posouzení věci. Shodnou nezákonností je přitom stíženo i rozhodnutí vydané v prvním stupni, neboť

pokuta za opožděné tvrzení daně neměla být žalobci vůbec vyměřována. Za těchto okolností tedy soud shledal důvody (v souladu se závěry usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS) ve smyslu ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. ke zrušení nejen napadeného rozhodnutí, ale i platebního výměru finančního úřadu.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 3.300,- Kč. Tuto částku tvoří soudní poplatek za podanou žalobu ve výši 3.000,- Kč a jedna paušální náhrada ve výši 300,- Kč za sepsání žaloby, která žalobci nezastoupenému zástupcem náleží ve smyslu nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, potažmo ustanovení § 1 odst. 3 písm. a) a § 2 odst. 3 vyhlášky č. 254/2015 Sb., o stanovení výše paušální náhrady pro účely rozhodování o náhradě nákladů řízení v případech podle § 151 odst. 3 občanského soudního řádu a podle § 89a exekučního řádu, ve spojení s ustanoveními § 151 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění zákona č. 139/2015 Sb. a § 57 odst. 1 a § 64 s. ř. s.

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.

V Praze dne 27. října 2015

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová