



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **V. J.**, zastoupeného M. V., se sídlem P. 39/2, O. 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 9174/12-1500-806450 ze dne 14. prosince 2012, ve věci pokuty za opožděné tvrzení daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 9174/12-1500-806450 ze dne 14. prosince 2012 se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám M. V., se sídlem P. 39/2, O. 2.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě č. j. 9174/12-1500-806450 ze dne 14. 12. 2012, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Hlučíně č. j. 79507/12/385970804724 ze dne 20. 9. 2012. Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci vyměřena pokuta za opožděné tvrzení daně, kdy počet dnů prodlení následujících po 5 pracovních dnech stanovené lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011 činil 78 dní; lhůta pro podání daňového přiznání uplynula 2. 4. 2012, avšak daňové přiznání bylo podáno až 27. 6. 2012.

Žalobce v žalobě namítal, že k opožděnému podání daňového přiznání vůbec nedošlo. Žalobce totiž dne 21. 3. 2012 udělil daňovému poradci plnou moc ke zpracování a předložení daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Tato plná moc byla doručena věcně příslušnému Finančnímu úřadu Ostrava I dne 29. 3. 2012. Věcně a místně příslušný Finanční úřad v Hlučíně tuto plnou moc obdržel 12. 4. 2012. Podstatou sporu mezi žalobcem a žalovaným je otázka, zda je nutné (právní názor žalovaného), aby plná moc udělená poradci ke zpracování daňového přiznání daně z příjmu byla uplatněna u věcně a místně příslušného správce daně, nebo zda pro prolongaci lhůty k podání daňového přiznání ze 3 na 6 měsíců je postačující (právní názor žalobce), že bude plná moc uplatněna pouze u kteréhokoli věcně příslušného správce daně. Žalobce na podporu svého názoru poukázal na gramatický výklad ustanovení § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy uvedl, že „uplatněním u správce daně“ se rozumí uplatnění u kteréhokoli správce daně; pokud by zákonodárce trval na tom, že se tak musí stát u místně příslušného správce daně, uvedl by to výslovně; odkázal následně na užití zásady výkladu veřejnoprávních norem *in dubio pro libertate*. Dále poukázal na historický vývoj daně úpravy od roku 1993. Konečně pak argumentoval argumentem *a fortiori*, uváděje, že postačí-li u významnější skutečnosti, kterou je podání samotného daňového přiznání, že může být podána u kteréhokoli věcně příslušného správce daně, tím spíše to musí platit pro úkon méně významný, jímž je udělení plné moci daňovému poradci.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a na komentářovou literaturu. Zdůraznil ustanovení § 27 daňového řádu, podle něž je plná moc účinná vůči správci daně od okamžiku jejího uplatnění vůči tomuto správci; dle žalovaného se jedná o speciální ustanovení, které vylučuje užití obecných ustanovení o zachování lhůt dle § 35 daňového řádu.

K 31. 12. 2012 zanikly finanční úřady a finanční ředitelství zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZFS“). Působnost Finančního ředitelství v Ostravě přešla v souladu s ustanoveními § 20 odst. 1 a 2 ve spojení s § 7 písm. a) ZFS na Odvolací finanční ředitelství, které se stalo žalovaným v souladu s § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobce dne 21. 3. 2012 udělil daňovému poradci M.V. plnou moc ke zpracování a předložení daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Tato plná moc byla doručena věcně příslušnému Finančnímu úřadu Ostrava I dne 29. 3. 2012. Věcně a místně příslušný Finanční úřad v Hlučíně tuto plnou moc obdržel 12. 4. 2012. Následujícího dne Finanční úřad v Hlučíně vystavil sdělení, kterým upozornil žalobce, že plná moc je uplatněna opožděně. Daňové přiznání žalobce bylo podáno Finančnímu úřadu v Hlučíně dne 27. 6. 2012. Daň byla vyměřena žalobci konkludentně. Dne 20. 9. 2012 byl vydán platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně v částce 9 503,- Kč. Odvolání proti tomuto výměru bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím.

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

Podle § 35 odst. 1 písm. a) daňového řádu je lhůta zachována, je-li nejpozději v poslední den lhůty učiněn úkon u věcně a místně příslušného správce daně.

Podle § 136 odst. 1 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.

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.

Pokud se týče otázky, která byla mezi účastníky sporná, byla tato otázka zodpovězena v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 68/2015-35 ze dne 15. 5. 2015 tak, že včasnost uplatnění plné moci udělené daňovému poradci pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 2 daňového řádu, se posuzuje i podle pravidel zachování lhůt v § 35 téhož zákona.

V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl (§§ 23-27): „*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). Při uplatnění plných mocí stěžovatelem bylo tedy nutné zohlednit vedle § 136 odst. 1 a 2 též i § 35 daňového řádu. Rovněž bylo nutno přihlídnout k ustanovení § 33 daňového řádu upravujících způsob počítání času, konkrétně odstavce 4, podle něhož připadne-li konec lhůty (v souzené věci jím byla neděle 1. 4. 2012) na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. V případě plné moci odeslané Finančnímu úřadu v Přerově, tj. věcně a místně příslušnému správci daně, odevzdal stěžovatel zásilku k poštovní přepravě dne 2. 4. 2012, a proto byla lhůta zachována bez ohledu na to, že pošta toto podání doručila Finančnímu úřadu v Přerově až 3. 4. 2012 [§ 35 odst. 1

písm. b) daňového řádu]. V případě plné moci doručené Finančnímu úřadu v Olomouci, tj. správci daně věcně příslušnému, avšak místně nepřislušnému, byla plná moc podle otisku úředního razítka doručena uvedenému úřadu dne 2. 4. 2012. I zde byla tedy splněna podmínka pro zachování lhůty dle § 35 odst. 2 daňového řádu bez ohledu na to, že věcně a místně příslušnému Finančnímu úřadu v Přerově bylo podání po postoupení Finančním úřadem v Olomouci doručeno až 11. 5. 2012. Stěžovatel tak v obou případech splnil podmínku v § 136 odst. 2 větě druhé daňového řádu k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání a ze zákona se mu prodloužila lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Jelikož krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ohledně aplikace § 136 odst. 2 daňového řádu, když dospěl k závěru, že plná moc nebyla včas uplatněna, je kasační námitka důvodná. 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.“

Tímto byly vypořádány shodné námitky, jaké byly uplatněny v této věci, a krajský soud nemá důvod se od závěrů Nejvyššího správního soudu odchýlit.

Za této situace krajskému soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí pro jeho nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého procesně úspěšnému žalobci vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

Náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000,- Kč, odměna zástupce za dva úkony právní služby – a to převzetí věci a sepsí žaloby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb. částku 3 100,- Kč, ve dvou režijních paušálech po 300,- Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a 21% DPH ve výši 1 428,- Kč.

Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Krajský soud v Ostravě
dne 27. srpna 2015

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu