



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **Ambona trade s.r.o.**, IČ 26691795, se sídlem Sokolská 1883/8, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. března 2013, č. j. 10171/13/5000-14201-711360, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. srpna 2016, č. j. 10 Af 30/2013 - 31,

takto:

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Prahu 2 (dále též „finanční úřad“) vydal dne 8. listopadu 2012 platební výměr č. j. 313254/12/002512108359 na pokutu vyměřenou žalobkyni za opožděné tvrzení daně ve výši 44.819 Kč. Správce daně vyšel z toho, že lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 podle § 136 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, uplynula dne 2. dubna 2012. Žalobkyně však daňové přiznání podala až dne 2. července 2012, tedy 91 dnů po stanovené lhůtě. Žalobkyně sice předložila plnou moc udělenou daňovému poradci, v důsledku čehož by v souladu s § 136 odst. 2 daňového řádu mohlo dojít

k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání o další tři měsíce, nestalo se tak však před skončením lhůty dle § 136 odst. 1 daňového řádu. Tato plná moc byla dne 2. dubna 2012 (tedy v poslední den lhůty) doručena Finančnímu úřadu pro Prahu 8 (správci daně sice věcně, ale nikoli místně příslušnému), dle názoru finančního úřadu je však třeba vycházet z § 27 odst. 2 daňového řádu a účinek spočívající v prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání odvozovat od okamžiku doručení plné moci věcně i místě příslušnému správci daně, tedy Finančnímu úřadu pro Prahu 2, k čemuž došlo až dne 4. dubna 2012.

[2] Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, v němž jej označila za nezákonný. Ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu nevyžaduje, aby byla plná moc před uplynutím tříměsíční lhůty podle odst. 1 citovaného ustanovení uplatněna u místně příslušného správce daně, neboť užívá obecný termín „správce daně“. Podle § 35 odst. 2 daňového řádu je lhůta k provedení úkonu zachována, byl-li úkon před jejím uplynutím učiněn u věcně příslušného, avšak místně nepřislusného správce daně, popřípadě správce daně nadřízeného místně příslušnému správci daně. Finanční úřad pro Prahu 8 je správcem daně věcně příslušným a žalobkyně tak plnou moc udělenou daňovému poradci uplatnila včas. Uplatňování sankcí na základě několikadenní absence plné moci u místně příslušného správce daně v situaci, kdy daňový poradce může podat daňové přiznání až o téměř 3 měsíce později, označila žalobkyně za projev přepjatého formalismu, který je judikaturou správních soudů odmítán. I kdyby byl připuštěn dvojí možný výklad § 136 odst. 2 daňového řádu, je třeba upřednostnit výklad příznivější k daňovému subjektu (*in dubio mitius*).

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. března 2013, č. j. 10171/13/5000-14201-711360, odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil. Konstatoval, že přijetím daňového řádu došlo ke změně správní praxe oproti době účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Daňový řád je přitom třeba vykládat jako celek, nikoli vycházet ze znění jeho jednotlivých ustanovení. Ustanovení § 73 daňového řádu stanoví, že podání se činí u (věcně i místně) příslušného správce daně. Pro účinnost plné moci je třeba, aby se s ní příslušný správce daně seznámil. Proto je pro účinné prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání třeba, aby byla plná moc včas uplatněna u věcně i místně příslušného správce daně ve lhůtě podle § 136 odst. 1 daňového řádu, což se v případě žalobkyně nestalo.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), v níž uplatnila stejné námitky jako v odvolání proti platebnímu výměru. Městský soud v záhlaví citovaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; rozhodl rovněž o přiznání náhrady nákladů řízení žalobkyni. Městský soud odkázal na výklad relevantních ustanovení daňového řádu provedený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 15. května 2015, č. j. 4 Afs 68/2015 - 35 (č. 3261/2015 Sb. NSS), ze kterého 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“. Ve druhém případě přitom jde o posouzení včasnosti procesního úkonu daňového subjektu, na který je třeba aplikovat pravidla pro běh a zachování lhůty, tedy § 35 daňového řádu.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu včas kasační stížnost, jíž se domáhal zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení, neboť napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky. Lhůta uvedená v § 27 odst. 2 daňového řádu je lhůtou hmotněprávní, přičemž citované ustanovení, stejně jako § 136 odst. 2 daňového řádu používá obrat „uplatnit plnou moc“. Ustanovení § 35 odst. 1 daňového řádu oproti tomu hovoří o „podání“. Stěžovatel dále poukázal na odlišná východiska aplikovatelná na jednotlivá ustanovení odstavců § 136 daňového řádu. Zatímco odst. 1 citovaného ustanovení upravuje podání daňového přiznání a bezesporu je třeba k němu vztáhnout lhůty procesního charakteru upravené v § 35 daňového řádu, druhý odstavec *„přímo stanoví specifické podmínky pro tzv. zákonný odklad daňového tvrzení. [...] 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“*, přičemž jediné pravidlo pro určení včasnosti uplatnění plné moci je stanoveno v § 27 odst. 2 daňového řádu. Opačný výklad by vedl k dotváření práva, či alespoň k teleologické redukci. Stěžovatel na podporu svých tvrzení odkázal na důvodovou zprávu k daňovému řádu (*„formalizované interpretační vodítko“*), z níž vyplývá, že pro účinné prodloužení zákonné lhůty k podání daňového přiznání by měl být správce daně s existencí plné moci seznámen. Odkázal také na komentářovou literaturu a názory odborné veřejnosti, které zastávají obdobný výklad jako stěžovatel.

[6] Určení lhůty pro uplatnění plné moci jako lhůty hmotněprávní s sebou dle názoru stěžovatele nese určitý účel a smysl, jímž je zejména ochrana právní jistoty osob zúčastněných na správě daní, zejména z hlediska povinnosti mlčenlivosti a doručování. Absurdnost závěru o procesní povaze lhůty uvedené v § 136 odst. 2 daňového řádu pak stěžovatel demonstruje na případu, kdy by podání obsahující výpověď plné moci daňovému poradci k poslednímu dni této lhůty, které by bylo doručeno správci daně po jejím uplynutí, zpětně zakládalo nesplnění podmínek pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Stěžovatel v závěru kasační stížnosti uvedl, že jeho argumentace směřuje nejen proti rozsudku městského soudu, ale i proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. května 2015, č. j. 4 Afs 68/2015 - 35, neboť závěry tam vyslovené považuje stěžovatel za rozporné s vůlí zákonodárce.

[7] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Ustanovení § 136 odst. 1 daňového řádu stanoví, že *daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období*. Podle odst. 2 citovaného ustanovení, *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.

[10] 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.*

[11] Ustanovení § 27 odst. 2 daňového řádu stanoví, že *plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně.*

[12] Ze správního spisu předloženého stěžovatelem Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobkyně udělila dne 17. března 2012 daňovému poradci plnou moc ke zpracování a předložení daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011. Tato plná moc byla společně s písemností nazvanou „sdělení o udělení plné moci k zastupování daňovým poradcem při zpracování a předložení daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob“, datovanou ke stejnému dni, doručena dne 2. dubna 2012 Finančnímu úřadu pro Prahu 8. Dne 4. dubna 2012 byla plná moc doručena Finančnímu úřadu pro Prahu 2, tedy správci daně věcně i místně příslušnému ke správě daní žalobkyně (§ 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, § 6 odst. 1 ve spojení s § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů].

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově obdobnou věcí se zabýval v již několikrát zmiňovaném rozsudku ze dne 15. května 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*

pokračování

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).“

[14] Městský soud si byl tohoto právního názoru vědom a své rozhodnutí o něj také opřel. Žalovaný přitom v kasační stížnosti přiznává, že jeho argumenty směřují nejen proti rozsudku městského soudu, ale i proti závěrům vysloveným v citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které považuje za rozporné s vůlí zákonodárce i s názory komentářové literatury a odborné veřejnosti. K tomu lze poznamenat, že i s otázkou nejednotnosti názoru na uvedenou problematiku se Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí vypořádal, když uvedl, že „*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., Koboutková, 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.*“

[15] Uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyvrací všechny námitky vznesené stěžovatelem v kasační stížnosti. Je tak zřejmé, že pokud by Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci hodlal kasační stížnosti vyhovět, musel by nejprve v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. postoupit věc k rozhodnutí rozšířenému senátu, neboť právní názor dávající stěžovateli za pravdu by byl bezesporu zcela opačný než stanovisko zaujaté čtvrtým senátem v citovaném rozsudku. Po posouzení věci však Nejvyšší správní soud nevidí pro uvedený postup důvod. Výklad podaný v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 68/2015 - 35 odpovídá znění zákona i jeho systematice. Nejvyšší správní soud totiž 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*.

[16] Uvedený 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*. Sam 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 nepřísušnému 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.

[17] Právní názor vyslovený v rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015 - 35 odpovídá i smyslu a účelu sledovanému úpravou daňového řádu, který je odlišný v případě § 27 odst. 2 (vymezení okamžiku vzniku zastoupení) a v případě § 136 odst. 2 tohoto zákona (stanovení lhůty pro podání daňového přiznání; k tomu viz text citovaný výše).

[18] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s právním názorem vysloveným v rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015 - 35. Aplikací těchto východisek na skutkové okolnosti projednávané věci dospívá Nejvyšší správní soud k závěru, že pokud lhůta k podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 uplynula dne 2. dubna 2012 a žalobkyně tohoto dne doručila věcně příslušnému správci daně, tedy Finančnímu úřadu pro Prahu 8, plnou moc udělenou daňovému poradci, došlo v jejím případě k prodloužení lhůty k podání daňového přiznání o další tři měsíce, tedy až do 2. července 2012, i přesto, že místně příslušnému správci daně byla plná moc doručena až dne 4. dubna 2012. Na okraj lze poznamenat, že stejný efekt by mělo, pokud by žalobkyně poslední den lhůty, tedy 2. dubna 2012, podala plnou moc adresovanou (alespoň věcně příslušnému, popřípadě nadřízenému) správci daně k poštovní přepravě. Jelikož žalobkyně daňové přiznání finančnímu úřadu doručila dne 2. července 2012, tedy v rámci šestiměsíční lhůty dle § 136 odst. 2 daňového řádu, podala daňové přiznání včas a pokuta za opožděné podání daňového tvrzení jí byla vyměřena nezákonně.

[19] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud uvádí, že podle § 8 a § 10 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, jenž nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2013, ve spojení s § 10 daňového řádu, jsou správci daně finanční úřady, jejichž územní působnost odpovídá území vyšších územních samosprávních celků. Tyto finanční úřady sídlí v sídle příslušného vyššího územního samosprávného celku. Nadto mohou mít v dalších obcích jednotlivá územní pracoviště (vymezená vyhláškou č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech), místě příslušným ke správě daní konkrétního daňového subjektu je však vždy finanční úřad ve smyslu § 8 zákona o Finanční správě České republiky. Za nyní účinné právní úpravy tedy není rozhodné, na jaké územní pracoviště je podání daňového subjektu doručeno, jedná-li se o územní pracoviště příslušného finančního úřadu. V kontextu skutkových okolností projednávané věci by tedy výše řešené právní otázky vůbec nevystaly, protože žalobkyně by doručila své podání na jedno z územních pracovišť (byť nikoli územní pracoviště nejbližší sídlu žalobkyně) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, tedy věcně i místně příslušnému správci daně. Protože se však v této věci relevantní události odehrály ještě za účinnosti zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, který územní působnost finančních úřadů vymezoval jinak (viz přílohu č. 1 k citovanému zákonu), bylo třeba se otázkou jednání žalobkyně vůči místně nepřísušnému správci daně zabývat i přesto, že se jednalo o dva finanční úřady sídlící v hlavním městě Praha.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji podle poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, ze spisu však nevyplývá, že by jí nějaké náklady v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly, žalobkyně žádné nevyčíslila a ani nezaslala žádné vyjádření ke kasační stížnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. prosince 2016

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu