



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Tomáše Langáška a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Ing. I. P.**, zast. Ing. Pavlem Řádkem, daňovým poradcem, se sídlem Křižíkova 1120, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 12. 2016, č. j. 5 Af 27/2013 - 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 3400 Kč, k rukám Ing. Pavla Řádka, daňového poradce, se sídlem Křižíkova 1120, Chomutov, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný („stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze („městský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2013, č. j. 9894/13/5000-14103-701743; tímto bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Praze - Modřanech ze dne 17. 9. 2012, č. j. 183269/12/012911107687, kterým byla žalobci uložena pokuta dle § 250 odst. 1 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), ve výši 4311 Kč za opožděné podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011.

[2] Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce plnou moc ze dne 17. 2. 2012 (obsahující všechny podstatné náležitosti včetně podpisů zmocnitele a zmocněnce), jíž zmocnil daňového poradce ke zpracování a podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011, podal dne 30. 3. 2012 k poštovní přepravě, adresoval ji však místně nepřislušnému správci daně Finančnímu úřadu pro Prahu 4, jemuž byla podle podacího

razítka doručena dne 2. 4. 2012; Finanční úřad pro Prahu 4 uvedenou plnou moc předal místně příslušnému správci daně Finančnímu úřadu v Praze – Modřanech, a to dne 15. 5. 2012.

[3] Stěžovatel v rozhodnutí uvedl, že plná moc ze dne 17. 2. 2012 ke zpracování a podání daňového přiznání byla místně příslušnému správci daně doručena až dne 11. 5. 2012, nemohly tudíž nastat účinky zamýšlené v § 136 odst. 2 daňového řádu. Jinými slovy, žalobce byl povinen podat daňové přiznání za zdaňovací období roku 2011 ve lhůtě dle § 136 odst. 1 daňového řádu. Daňové přiznání bylo u Finančního úřadu v Praze – Modřanech podáno dne 28. 6. 2012. Vyměřená daňová povinnost za uvedené zdaňovací období ve výši 109 137 Kč se stala základem pro výpočet pokuty za opožděné tvrzení daně, neboť vzhledem k tomu, že plná moc nebyla v dispozici věcně a místně příslušnému správci daně nejpozději do 2. 4. 2012, nebyly naplněny podmínky pro prodloužení lhůty k podání daňového přiznání a daňové přiznání bylo posouzeno jako pozdě podané.

[4] Městský soud rozhodnutí žalovaného s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. května 2015, č. j. 4 Afs 68/2015 - 35 (č. 3261/2015 Sb. NSS) zrušil.

[5] Proti rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost, v níž uplatňuje důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem. Poukazuje na odlišnosti lhůt upravených v § 27, § 35 a § 136 daňového řádu a rozdíly v náhledu na hmotněprávní a procesněprávní povahu lhůt. Konstatuje, že § 136 odst. 2 daňového řádu přímo stanoví specifické podmínky pro zákonný odklad daňového tvrzení; jednou z těchto podmínek je i uplatnění plné moci udělené daňovému poradci u příslušného správce daně; v tomto případě není však ovlivněna lhůta pro podání daňového přiznání, která je s ohledem na charakter skutečností (úkonů) ke které se váže, lhůtou procesní. 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 rozhodnutých pro naplnění předmětných podmínek a je nutno posuzovat, které časové pravidlo je určující. Stěžovatel má za to, že jediné pravidlo určení včasnosti uplatnění plné moci je stanoveno v § 27 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na důvodovou zprávu k § 136 odst. 2 daňového řádu (uložení plné moci u správce daně) a na komentářovou literaturu, z níž jednoznačně vyplývá, že podmínkou pro prodloužení lhůty k podání daňového přiznání je, aby před uplynutím termínu pro podání daňového přiznání (dle § 136 odst. 1 daňového řádu) měl příslušný správce daně plnou moc k dispozici, tedy, aby u něj byla uplatněna, resp. uložena. Není tedy rozhodný okamžik předání k poštovní přepravě. Stěžovatel dále polemizuje s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 68/2015 a vyjadřuje s ním nesouhlas; trvá na tom, že lhůta stanovená v § 136 odst. 2 daňového řádu je lhůtou hmotněprávní a musí v ní být úkon učiněn u správce daně. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v obou výrocích zrušil a vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel zejména pomíjí dvojí funkci plné moci ke zpracování a podání daňového přiznání. Dvojí funkce a uplatnění plné moci vyvolává také dva následky. První funkcí plné moci je oznámit správci daně, že daňové přiznání bude zpracovávat a podávat daňový poradce a lhůta pro podání přiznání je tedy podle § 136 odst. 2 daňového řádu 6 měsíců (po splnění dalších podmínek později). Správce daně se z plné moci dozví, že tedy nemá očekávat do 3 měsíců po skončení

pokračování

zdaňovacího období podání daňového přiznání, ale až o další 3 měsíce později. Pro tento účel uplatnění plné moci se jedná v § 136 daňového řádu o procesní lhůtu a ta je zachována (například) podáním plné moci k jinému věcně příslušnému správci daně podle § 35 odst. 2 daňového řádu. Pro naplnění tohoto účelu plné moci není žádný důvod k tomu, aby správce daně měl k dispozici plnou moc již v okamžiku konce této lhůty. Prvním následkem je tedy splnění formálního požadavku na existenci plné moci a její doručení správci daně. Druhou funkcí plné moci je samotné pověření daňového poradce daňovým subjektem tak, aby byl ke zpracování a podání přiznání oprávněnou osobou (zmocněncem) podle § 27 daňového řádu. Pro tento účel lze přisvědčit správci daně, že plná moc je pro správce daně účinná od okamžiku, kdy ji správce daně má k dispozici a může tedy aktivně i pasivně jednat s tímto zástupcem podle § 27 odst. 2 daňového řádu. Pro tento účel je nalézání jakékoli lhůty nepodstatné, rozhodujícím prvkem je pouze skutečnost, že správce daně plnou moc drží a je seznámen s jejím obsahem. Druhým následkem je tedy vznik oprávnění zástupce jednat se správcem daně a naopak. Pojem „*uplatnění*“ považuje žalobce za neurčitý právní pojem, který není zákonem definován a jeho použití a význam na různých místech jednoho zákona lze v různých právních situacích rozdílně vykládat. Podání plné moci může mít pro každý následek, který vyvolá, jiný okamžik uplatnění s jiným posouzením zachování lhůty. Může tak v praxi dojít k tomu, že plná moc může být uplatněna (a tedy splněna procesní lhůta podle § 136) pro účely splnění podmínky prodloužené lhůty pro podání přiznání jejím podáním (například) podle § 35 odst. 2 daňového řádu a přitom pro účely samotného jednání zástupce se správcem daně být uplatněna v okamžiku, kdy má správce daně plnou moc k dispozici. Nemůže tak dojít k právní nejistotě, kdy by správce daně měl podle plné moci jednat a přitom s ní nebyl seznámen.

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj osoba s předepsaným právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Spornou právní otázkou v projednávané věci je, zda lze na § 136 odst. 2 daňového řádu aplikovat pravidla pro zachování lhůt, která stanoví daňový řád v § 35 odst. 1. Tedy, zda se lhůta pro podání daňového přiznání dle § 136 odst. 2 daňového řádu prodlouží i za předpokladu, že nebude plná moc v poslední den základní lhůty pro podání řádného daňového přiznání uložena u věcně a místně příslušného správce daně, ale bude například v poslední den této lhůty odeslána poštou či podána u jiného věcně, nikoli však místně, příslušného správce daně.

[9] Nejvyšší správní soud předeseílá, že skutkově obdobnou věcí se zabýval již několikrát, poprvé ve zmiňovaném rozsudku ze dne 15. května 2015, č. j. 4 Afs 68/2015 - 35 (č. 3261/2015 Sb. NSS), poté např. v rozsudku ze dne 22. 12. 2016, č. j. 6 Afs 243/2016 - 25, v němž právní názor vyslovený v rozsudku čtvrtého senátu převzal. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dospěl k závěru, že zatímco § 27 odst. 2 daňového řádu určuje čas, od kterého je plná moc účinná vůči správci daně, § 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.

[10] 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. Ostatně sám stěžovatel uvádí, že § 136 odst. 2 daňového řádu stanoví podmínky pro zákonný odklad daňového tvrzení.

[11] Je tedy nutné rozlišovat mezi účinky uplatnění plné moci na vznik zastoupení před správcem daně, a 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).

[12] Nejvyšší správní soud nesdílí výhrady stěžovatele k závěrům rozsudku čtvrtého senátu. Výklad v něm podaný 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 musí 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.

pokračování

[13] 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. Sám 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 nepřislušnému 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.

[14] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem vysloveným v rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015 – 35, resp. v rozsudku č. j. 6 Afs 243/2016 – 25 a nemá důvodu se od něho ani v nyní projednávané věci odchýlit.

[15] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že pokud žalobci lhůta k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 uplynula dne 2. dubna 2012 a tohoto dne doručil věcně příslušnému správci daně plnou moc udělenou daňovému poradci, došlo v jeho 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 15. 5. 2012. V projednávané věci nadto žalobce ještě před uplynutím lhůty dne 30. 3. 2012 podal plnou moc adresovanou věcně příslušnému správci daně k poštovní přepravě. Žalobce tak v obou případech (podání k poštovní přepravě i podání učiněné u místně nepřislušného správce daně) splnil podmínku stanovenou 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.

[16] Jelikož žalobce daňové přiznání finančnímu úřadu doručil dne 28. června 2012, tedy v rámci šestiměsíční lhůty dle § 136 odst. 2 daňového řádu, podal daňové přiznání včas. Pokuta za opožděné podání daňového tvrzení byla vyměřena nezákonně. Městský soud proto nepochybil, když rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil.

[17] 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 samosprávných 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 žalobce by doručil své podání na jedno z územních pracovišť (byť nikoli územní pracoviště nejbližší sídlu žalobce) 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 žalobce vůči místně nepřislušnému správci daně zabývat i přesto, že se jednalo o dva finanční úřady (nyní územní pracoviště jednoho správce daně).

[18] Nejvyšší správní soud shledal rozsudek městského soudu v souladu se zákonem, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[19] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; soud mu přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 3400 Kč, a to za jeden úkon (sepsání repliky ke kasační stížnosti) tj. 3100 Kč, dále paušál ve výši 300 Kč [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif]. Stěžovatel je povinen tuto částku uhradit k rukám Ing. Pavla Řádka, daňového poradce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 7. srpna 2017

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu